

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

ADRIANA HÖHER DORNELES

**A POSSÍVEL INFLUÊNCIA DA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA NA
DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Porto Alegre

2013

ADRIANA HÖHER DORNELES

**A POSSÍVEL INFLUÊNCIA DA POLÍTICA FISCAL BRASILEIRA NA
DISTRIBUIÇÃO DE RENDA**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Orientador: Prof^ª. Dr^ª. Rosa Ângela Chieza

Porto Alegre

2013

ADRIANA HÖHER DORNELES

**TRIBUTAÇÃO *VERSUS* GASTOS PÚBLICOS:
SUA INFLUÊNCIA NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Economia.

Aprovada em: Porto Alegre, 01 de Julho de 2013.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. Dr^a. Rosa Ângela Chieza - Orientadora

UFRGS

Prof. Dr. Ário Zimmermann

UFRGS

Prof. Dr. Eugênio Lagemann

UFRGS

A todos os brasileiros que acreditam num país mais justo e inclusivo.

AGRADECIMENTOS

Quando terminamos de escrever um Trabalho de Conclusão de Curso, nos damos conta de que o próximo passo necessariamente é agradecer.

Agradecer à minha Mãe Eliete que representa o meu porto seguro, e ao meu pai José Roberto (*in memoriam*) que onde quer que esteja deve estar dando pulos de alegria, afinal um dos sonhos dele era me ver formar. Agradecer ambos por terem investido na minha educação, desde quando eu não sabia nem falar, e por sempre terem acreditado na minha capacidade e nos meus sonhos. Agradecê-los, também, por terem instituído a família forte da qual faço parte e por terem me dado as minhas irmãs Roberta e Renata, que sempre foram os meus exemplos. Agradecer a toda a minha família que me incentiva a ser, cada dia, uma pessoa melhor.

Agradecer à UFRGS, e toda a academia, que me proporcionou o orgulho de estudar numa das melhores Faculdades de Economia do Brasil. Agradecer, também, por ter me proporcionado realizar um intercâmbio, onde eu vivi um dos melhores anos da minha vida. Agradecer ao Intercâmbio por ter me permitido estudar Economia na prática ao vivenciar uma grande crise, conhecer parte do mundo e ter conhecido pessoas mais do que especiais das quais nunca vou esquecer. “Caba não mundão!”.

Agradecer a todos os meus amigos e colegas de trabalho que torceram por mim, principalmente àqueles que lidam comigo diretamente e tiveram que conviver com as minhas alterações de humor, ausências e necessidades. Carol, Dani, Marco, Marta e Nati a ajuda e compreensão de vocês foi imprescindível.

Agradecer ao Tomás que me apoiou incondicionalmente durante todo o tempo de execução deste trabalho, e por ter convivido com um zumbi nos últimos dias de finalização do mesmo e não ter perdido o bom-humor.

Por fim, agradecer à minha orientadora, Rosa, pelas diversas trocas de opinião, pelo conhecimento repartido, pela paciência e por ter acreditado neste trabalho.

Obrigada a todos!

Igualdade



Justiça



RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é demonstrar de que forma uma estrutura tributária mais justa e equitativa composta por impostos majoritariamente progressivos, aliada à priorização do gasto público nas funções de despesas básicas como saúde, educação, saneamento, habitação e outras despesas sociais, poderiam influenciar na distribuição de renda do Brasil. Para tanto, toma-se a análise da evolução da Carga Tributária Brasileira, seu modo de tributação atual – pós Constituição Federal de 1988 - e o Orçamento Geral da União. Além disso, se faz uma comparação da Carga Tributária quanto à composição de tributos indiretos e diretos de alguns países selecionados que compõe a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) e quanto ao seu Índice de Gini, verificando se há uma correlação desta Carga Tributária analisada e a distribuição de renda nestes países e o Brasil. Além disso, verifica-se o porquê do Índice de Gini do Brasil estar diminuindo apesar da grande parcela dos impostos indiretos que compõe nosso sistema tributário e a financeirização do gasto público, que acaba bloqueando parte do reinvestimento da renda dos tributos na sociedade.

Palavras-chave: Justiça Tributária. Justiça fiscal. Regressividade. Progressividade. Financeirização. Distribuição de renda. Concentração de renda. Gasto público. Carga tributária.

ABSTRACT

The main purpose of this paper is to show how a fairer and equitable tax structure - comprised mostly by progressive tax - allied to the prioritization of public expenditure towards expenditures such as health, education, sanitation, housing and other social spending, could influence on the Brazil's income distribution. In order to prove it, we analyze how is the public expending, the Brazilian Tax Burden evolution and their mode of current taxation doing - after the 1988 Federal Constitution - checking how these factors may influence on the income distribution. Furthermore, it makes a qualitative comparison of the tax burden of some selected countries that compounds the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the composition of direct and indirect taxes on it Tax Burden to their Gini index, checking if there is a correlation between this Tax Burden analyzed and the income distribution in these countries between Brazil. In addition, it shows the reason for the diminishing of Gini index in Brazil despite the large share of indirect taxes that make up our tax system, adind the financialization of public spending that ends up blocking a great part the reinvestment on the society.

Keywords: Tax justice. Fiscal justice. Regressivity. Progressivity. Financialization. Income distribution. Income concentration. Public spending. Tax Burden.

LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 - Comportamento das alíquotas regressiva, proporcional e progressiva.	17
Gráfico 2 - Evolução da participação dos Impostos na Carga tributária (em %)	33
Gráfico 3- Evolução das despesas com capital e das despesas sociais ¹ -OGU - 2000 a 2012	55
Gráfico 4 - Índice de Gini x Carga Tributária de países da OCDE selecionados e Brasil ..	57
Gráfico 5 - Participação das Bases de Incidência no Total da Carga Tributária do Brasil comparado à média dos países do OCDE e à média dos países avançados do OCDE no ano de 2010	58
Gráfico 6 - Coeficiente de Gini - Brasil - 1988 a 2009	60
Gráfico 7 - Carga Tributária brasileira - 1988-2011.....	61
Gráfico 8 - Índice de Gini de países selecionados da OCDE e Brasil antes e depois das transferências e tributos- dados de 2004	62
Quadro 1 - Estruturação dos principais tributos segundo a Teoria da Tributação Equitativa	20
Quadro 2 - Distribuição das competências e patilha das receitas pré e pós Constituição Federal de 1988	39
Quadro 3 - Principais medidas tributárias e fiscais adotadas no período 1988 - 1993.....	40
Quadro 4- Medidas fiscais aprovadas e adotadas entre 1994-1998.....	42
Quadro 5 - Gasto Público Por Funções Em % Do Total da Execução do OGU - 1988 - 1999	52
Quadro 6 - Gasto Público Por Funções Em % Do Total da Execução do OGU - 2000 - 20121	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Carga Tributária no Brasil de 1900 a 1930	27
Tabela 2 - Receitas e Despesas Federais de 1929 a 1941	31
Tabela 3 - Participação do Imposto de Renda na Carga Tributária.....	37
Tabela 4 - Receita tributária por tributo no Brasil. Ranking por participação - 2010 e 2011	45
Tabela 5 – Participação na CT por tipo de tributo nos anos de 2010 e 2011.	47
Tabela 6- Participação dos Gastos Financeiros nas despesas da União - OGU - 1994 a 2002 - PIB - Gastos por Categoria Econômica.....	48
Tabela 7 - Participação dos Gastos Financeiros nas despesas da União - OGU - 2003 a 2012 - PIB - Gastos por Categoria Econômica	48
Tabela 8 - Despesa segundo categoria econômica - OGU - 1994 - 2002 -- 100 da despesa total	49
Tabela 9 - Despesa segundo categoria econômica - OGU 2003 - 2012 -- 100% da despesa total	50
Tabela 10 - Gastos por funções sociais escolhidas ¹ e despesas com capital financeiro- anos escolhidos ² em 100% da execução do OGU.....	54

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 TEORIAS TRIBUTÁRIAS	15
2.1 TEORIA EQUITATIVA	15
2.1.1 MELHOR INDICADOR DE CAPACIDADE DE PAGAMENTO INDIVIDUAL	17
2.1.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	17
2.1.3 FUNCIONAMENTO	18
2.1.4 ALÍQUOTA	19
2.2 TEORIA ECOLÓGICA	21
2.3 TEORIA ÓTIMA.....	22
3 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	26
3.1 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL PRÉ CONSTITUIÇÃO DE 1988	26
3.1.1 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1891.....	26
3.1.2 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1934.....	29
3.1.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1937	31
3.1.4 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1946.....	33
3.1.5 A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1965 E A CONSTITUIÇÃO DE 1967	35
3.2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	37
4 RECEITA TRIBUTÁRIA E GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL	43
4.1 RECEITA TRIBUTÁRIA	43
4.2 GASTO PÚBLICO.....	47
4.3 TRIBUTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA PÓS 1988.....	56
5 CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS	66
APÊNDICES.....	69

APÊNDICE A - ORÇAMENTO GERAL DA UNIÃO EXECUTADO EM 2012 - CLASSIFICAÇÃO POR FUNÇÃO	69
APÊNDICE B - RANKING DOS PAÍSES A PARTIR DO ÍNDICE DE GINI - 20 MAIORES E 20 MENORES.....	70

1 INTRODUÇÃO

Desde o final do século 19 já havia uma expectativa em torno da transformação do tipo de tributação vigente que, herdada do período Imperial, tinha principal fonte da receita tributária advinda de impostos indiretos. Ou seja, mesmo duas décadas depois da instauração da República, já era evidente a preocupação com a regressividade tributária por representar uma barreira para a justiça social.

Hoje, mais de um século depois, o mesmo problema dos tempos da República ainda se mostra presente: apesar de termos feito algumas reformas no nosso sistema tributário a parcela da população com renda mais baixa continua sendo a mais onerada e responsável por compor a maior parte da arrecadação tributária. Pela ótica da receita, conseguimos notar e defender que uma reforma tributária com um objetivo de maior progressividade da carga tributária – não só sobre os impostos diretos que incidem sobre a renda, mas principalmente sobre os impostos indiretos que incidem sobre o consumo – traria maior igualdade entre as classes, desonerando os mais desfavorecidos e dividindo a responsabilidade de custear o orçamento da União com toda a parcela da população brasileira igualmente.

Por outro lado, este trabalho não poderia deixar de analisar outra grande variável que, unida ao problema da regressividade tributária no Brasil, agrava mais ainda o perfil concentrador de renda do país: o gasto público. O dispêndio do governo quando não empreendido em investimentos na sociedade impede que o que foi pago em tributos volte para a população na forma de redistribuição de renda.

Para agravar a situação, no fim dos anos 1970 o Brasil foi assolado por uma crise fiscal que engoliu, e ainda engole, grande parte dos gastos públicos que poderiam ser utilizados como forma de desenvolvimento da sociedade.

Portanto, os impostos indiretos, que causam a regressividade na base do sistema tributário, aliados ao padrão de execução do gasto público corrente contribuem para que haja concentração de renda - apesar de o índice de Gini para o Brasil estar diminuindo. A construção de uma sociedade equilibrada e com baixa disparidade social deve advir de uma mudança de postura do governo quanto ao modo de priorização do gasto público e ao fim do negligenciamento do sistema tributário, para que estes fatores sejam enfim vistos como indutores de desenvolvimento da sociedade. Este tipo de fomento, que é realizado através do gasto público e tributação, pode ser visto em alguns países desenvolvidos nos quais se consolidou um Estado de Bem-Estar Social. Um dos instrumentos utilizado por estes Estados

para que melhorasse a distribuição de renda foi a mudança do modo de tributar. Tributa-se mais aos ricos e efetua-se transferências de recursos dos fundos públicos para os mais pobres, a fim de redistribuir a renda. Aqueles que reúnem condições para arcar com o pagamento de imposto o fazem, de modo a onerar corretamente a cada indivíduo. Esta tributação tem caráter progressivo, ou seja, quem pode pagar mais, paga mais, quem pode pagar menos, paga menos. Este tipo de sistema se contrapôs ao sistema rentista do capitalismo que era dominante na época e demonstrou que através das novas medidas tributárias tomadas, era possível criar uma sociedade com classes sociais mais perto uma da outra (POCHMANN, 2004).

Hoje em dia já há políticas compensatórias de transferência de renda, política de aumento real do salário mínimo e incentivo à formalização do trabalho, que contribuem para uma distribuição de renda no Brasil, porém, é interessante verificar a possibilidade de integração de um sistema tributário mais equitativo e de gastos públicos mais voltados à sociedade a estas medidas políticas.

Este trabalho objetiva tomar o exemplo destes países mais desenvolvidos para analisar as consequências de uma aplicação de princípios da equidade, progressividade e capacidade contributiva no Brasil, o que resultaria numa justiça fiscal e social; priorizando, deste modo, a redistribuição de renda. Para tanto, esta pesquisa divide-se em 3 Capítulos, além da Introdução e da Conclusão. No Capítulo 2 abordam-se as Teorias Tributárias: a Equitativa, a Ecológica e a Ótima. Este capítulo tem a finalidade de demonstrar de que forma cada uma delas poderia auxiliar no alcance da justiça social. A discussão se dará em torno da forma como o contribuinte deve ser onerado. No capítulo 3 apresenta-se uma Evolução do Sistema Tributário após o nascimento da República no Brasil, verificando as transformações ocorridas ao longo do tempo de forma a perceber que diferenças obtivemos desde que um Sistema Tributário fora criado no Brasil. No Capítulo 4 analisa-se a combinação entre a política tributária no Brasil e a execução do Orçamento Geral da União (OGU) e seus impactos no processo de desenvolvimento econômico utilizando o índice de Gini como ferramenta para a análise da distribuição de renda no país. E por fim, apresentam-se as conclusões.

2 TEORIAS TRIBUTÁRIAS

Este capítulo tem como objetivo verificar de que forma o Sistema Tributário de um país poderia ser utilizado como instrumento de correção da concentração de renda e, por isso, ter um papel importante na busca de uma sociedade justa. Por isso, será feita uma análise de três das diversas teorias tributárias existentes, a fim de perceber de que modo cada uma delas poderia contribuir com o governo no alcance de uma distribuição de renda advinda do modo de como as receitas tributárias são recolhidas.

2.1 TEORIA EQUITATIVA

A teoria da tributação equitativa dominou as discussões sobre tributação nas décadas de 1950 e 1960, angariando muitos discípulos desta vertente tributária. Porém, não é desta época que esta teoria situa-se presente nos debates tributários: Adam Smith já refletia sobre este assunto no final do século XVIII. Apesar de, na sua teoria, o autor apresentar-se dual sobre quando tributar e como tributar, trouxe à pauta a equidade na tributação.

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta sobre a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que tem na propriedade. E na observância ou não observância desse princípio é que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. Importa observar, uma vez por todas, que todo imposto que, em última análise recai exclusivamente sobre um dos três tipos de rendimentos [renda da terra, lucro e salário] é necessariamente não equitativo, na medida em que não afeta os outros dois tipos de rendimentos. (SMITH 1984, p. 247)

Na sua primeira frase já conseguimos verificar a preocupação do princípio da equidade: “contribuir o máximo possível [...] em proporção às suas respectivas capacidades”. Neumark (1970¹, *apud* LAGEMANN, 2001, p. 289) sugeriu e estruturou a teoria da equidade onde demonstra em seu núcleo duro a justa distribuição da carga tributária em que a contribuição se baseia na capacidade individual de pagamento. Desta forma, se alcançaria uma justa distribuição da carga tributária, socialmente falando.

¹ NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr.

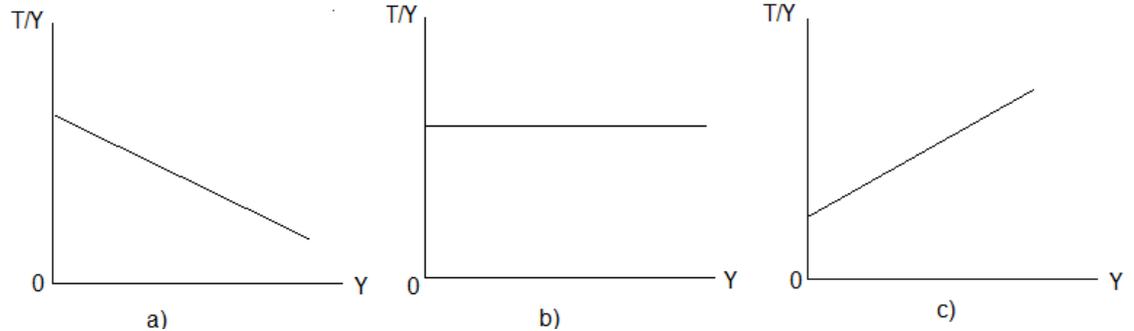
Para se encontrar esta “justa distribuição da carga tributária” devem ser seguidas duas suposições básicas. A primeira defende que o tratamento deve ser igual no sentido horizontal, ou seja, as pessoas de mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual. A segunda descreve que o tratamento deve ser igualitário, do mesmo modo, no sentido vertical, o que quer dizer que pessoas em camadas econômicas diferentes devem ser tratadas de modo diferente (Lagemann 2001). Seguindo estas condições, deve-se buscar a melhor maneira de aferir a situação econômica dos indivíduos a fim de possibilitar o agrupamento dos iguais e a diferenciação os desiguais. Dois critérios, portanto, são propostos com a finalidade de tornar mais fácil de encontrar o ponto de congruência:

- a) critério do benefício: atribuição do ônus equivalente aos benefícios usufruídos dos programas governamentais; e,
- b) critério da capacidade de contribuição: repartição da carga tributária a partir das capacidades individuais de contribuição.

Na alínea primeira determina-se fazer uma análise a partir das preferências individuais pelo consumo de bens e serviços produzidos pelo Governo, enquanto na segunda alínea a preocupação se concentra sobre a capacidade de pagamento. Vê-se que a experiência mais recente tem se concentrado no critério da capacidade de contribuição. Para conseguirmos medir esta capacidade precisamos adotar indicadores suficientemente explícitos e universais que servirão de base e fonte para a tributação e, após, estruturar a maneira de como esta tributação se dará. A renda pessoal é considerada o melhor indicador a ser usado, juntamente com seu patrimônio e consumo.

Tendo, portanto, definida a questão do quê tributar, devemos nos dedicar a descobrir a melhor maneira de “como” tributar. Deve-se definir o comportamento da alíquota. Se o aumento na contribuição for menor proporcionalmente ao aumento da renda, a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce (Gráfico 1, a). Esta tributação terá, portanto, caráter regressivo. Se a alíquota for exatamente proporcional ao aumento da renda (Gráfico 1, b), a tributação terá caráter proporcional. Levando em conta que a teoria equitativa prima pela tributação mais justa com a premissa de “quem pode pagar mais, deve pagar mais” nenhuma das maneiras acima se encaixariam no objetivo desta teoria, mas sim uma forma de tributação progressiva, ou seja, uma tributação em que o aumento da contribuição é maior em percentagem do que o aumento da renda em dois pontos do tempo - $t-1$ e t , assim como podemos ver no Gráfico 1, item c.

Gráfico 1 - Comportamento das alíquotas regressiva, proporcional e progressiva.



Fonte: Elaboração própria com base em Lagemann (2001).

Não é só o comportamento da alíquota que deve ser levado em consideração. É necessário que se saiba de qual base de cálculo se extrairá o tributo e, também, como se dará, em termos percentuais, a alíquota que deve ser aplicada na base de cálculo já escolhida e que dará formação à carga tributária. Além disso, a fim de validar a hipótese da teoria eqüitativa em que o tributo deve ser maior quanto maior for a capacidade de pagamento, deve-se definir as faixas de incidência de cada alíquota fixada.

2.1.1 Melhor indicador de capacidade de pagamento individual

A renda pessoal é apontada como o indicador de capacidade de pagamento individual mais adequado; juntam-se a ela o patrimônio e o consumo em escala decrescente de importância. A renda é definida como o acréscimo de riqueza líquida verificado durante um certo período de tempo originada pelo produto do capital - alugueis, dividendos, juros; do trabalho - salários, honorários...- ou da combinação de ambos, como a atividade empresarial considerando um lapso temporal $t-1$ e t . Porém, a renda não é constituída apenas destas 3 possibilidades: para encontrarmos todos os componentes desta grandeza esta grandeza, é necessário considerar todas as receitas líquidas, todos os presentes, seguros recebidos, ganhos conjunturais de toda ordem, heranças, valores relativos aos usos e serviços monetariamente avaliáveis de terceiros, deduzindo os juros de dívidas e de prejuízos patrimoniais.

2.1.2 Justiça tributária

Para que haja a realização da justiça vertical, base da teoria eqüitativa, é necessário que se verifique dois critérios: 1) o poder aquisitivo econômico-financeiro individual; e 2) a utilidade individual.

No que se refere ao primeiro critério, tanto Simons² (1951, p.65, apud Lagemann, 2001) e Neumark³ (1970, p.35, apud. Lagemann, 2001) utilizam e consideram que a tributação deverá se utilizar de um sistema de alíquotas que causem aos indivíduos tributados a mesma perda relativa no seu poder aquisitivo. Este sistema fará com que a hierarquia da escala de rendas não se altere, porém a diferença absoluta entre elas se reduz.

Em relação ao segundo critério, este se tem como base as teorias de sacrifício que são as teorias do sacrifício marginal ou mínimo, a teoria do igual sacrifício absoluto e a teoria do igual sacrifício relativo ou proporcional. Por isso, o sistema de alíquotas deverá ser de tal forma que “as perdas de utilidade individual sejam iguais, seja pela ótica marginal, absoluta ou proporcional” (LAGEMANN, 2001, p.292).

2.1.3 Funcionamento

No sistema tributário ideal, o imposto sobre a renda toma o papel central, porém ele não deve ser necessariamente o único. Neumark⁴ (1970, p.390, apud Lagemann 2001) sugere que haja um número maior de impostos, devendo ser submetido ao tributo também o lucro das corporações, o patrimônio, sobre o consumo - um geral - e imposto sobre a herança. Além disso, ele considera necessário o tributo sobre o trânsito de veículos, sobre a propriedade de terra e, localmente, sobre a riqueza de empresas. Exclui, porém, tributos considerados especiais como impostos sobre faturamento, bens de luxo e transferências de capital. A fim de compensar as famílias com rendas mais baixas que não tiverem condições de suportar o impacto causado pelo imposto sobre o consumo na sua renda, é sugerida uma compensação via transferência com efeito semelhante ao de um imposto negativo sobre a renda. Haller (1981, p.347-366) defende que as receitas do imposto incidido sobre a renda devem ser superiores às provenientes dos impostos indiretos e aos impostos sobre a renda e o valor adicionado - sobre o consumo direto -, os principais impostos do sistema econômico. Este

² SIMONS, Henry C. (1951). **Economic policy for a free society**. 3.ª impres. Chicag : The University of Chicago, 1934; 1948.

³ | NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr.

⁴ NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr.

ponderação sugerida pode se alterar de acordo com que o sistema tributário não tenha capacidade de acompanhar por causa de uma possível mentalidade tributária precária, o peso maior da receita tributária deve recair sobre os impostos indiretos. Isto porque o imposto sobre a renda depende da disposição do contribuinte a declarar. Por isto, vemos na realidade brasileira a retenção do imposto já na fonte, quando possível, para evitar qualquer tipo de sonegação.

2.1.4 Alíquota

A alíquota deve depender de cada sociedade que analisará e verificará a porcentagem ótima de incidência nas bases de cálculo de forma que não agravará as desigualdades econômicas entre os indivíduos. Sabe-se, portanto, que deve haver uma progressividade na aplicação da alíquota no imposto de renda a fim de reduzir a desigualdade na distribuição de renda sem afetar a eficiência econômica e tampouco o livre mercado. Uma alíquota única para o imposto sobre o valor adicionado ⁵ é reivindicada por conseguir manter uma transparência na carga tributária.

Conseguimos visualizar melhor o comportamento da base de cálculo, alíquota e da isenção a partir do quadro elaborado por Lagemann (2001).

⁵ Podemos comparar o valor adicionado ao ICMS. No Brasil até a Constituição de 1988 este imposto detinha uma alíquota única. Após esta Constituição foram instituídas alíquotas seletivas de acordo com a essencialidade.

Quadro 1 - Estruturação dos principais tributos segundo a Teoria da Tributação Equitativa

ITENS	IMPOSTO SOBRE A RENDA	IMPOSTO SOBRE O CONSUMO	IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES	PATRIMÔNIOS
Base Econômica	Ampla – renda no conceito amplo	Ampla – gasto com todos os bens e serviços	Ampla – todas as heranças e doações (valor real)	Específico – apenas o patrimônio sem origem na poupança do contribuinte (1); apenas o patrimônio em posse de pessoas naturais (2) (valor real)
Alíquota (ou sistema de alíquotas)	Progressiva	Única	Progressiva – critério duplo: a) grau de parentesco; b) valor de herança (1) ou valor de patrimônio preexistente (2)	Levemente progressiva (no caso de imposto de renda sem declarações separadas). Alíquotas relativamente baixas: 0,5% a 1% (2)
Parcela Isenta	Mínimo para existência	Bens ou serviços de primeira necessidade, alíquota nula ou isenção	Para cada herdeiro, pequenos valores.	Para pequenos valores

Fonte: (1) Elaboração de Lagemann (2001, p.296) a partir de Haller (1972-1973, p. 467-494) e Haller (1981)⁶.
 (2) Elaboração de Lagemann (2001, p.296) a partir de Neumark (1970).

A teoria equitativa, portanto, não atende a todos os parâmetros da justiça, especificados por Frey⁷ (1972-1973, p.3-4, apud Lagemann 2001) que são eles: por imposto, por todo sistema tributário, para o orçamento e para toda a atividade do setor público. Isto porque a teoria se limita à criação de um sistema tributário justo que tem como premissa que a distribuição de renda não seja afetada negativamente pela despesa pública. Ou seja, idealmente esta teoria deve ser combinada com uma política de gastos públicos que também objetive esta justa distribuição de renda.

⁶ HALLER, Heinz (1981). **Die Steuern**: Grundiinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. Tübingen: Mohr

⁷ FREY, René L. (1972-1973). Finanzpolitik und Verteilungsgerechtigkeit. **Finanzarchiv**, NF Bd. 31, p.1 -17.

2.2 TEORIA ECOLÓGICA

A Teoria Ecológica de Tributação teve sua base teórica criada recentemente, e está tendo papel de destaque em função de a preocupação ecológica estar na pauta de diversas áreas do conhecimento. No Brasil, desde a Constituição Federal de 1988, em virtude do art. 255, a atenção para com a qualidade ambiental se tornou obrigatória: o Estado deve zelar por um meio-ambiente ecologicamente equilibrado, tendo como dever a sua defesa e preservação a fim de que a sociedade não sofra externalidades negativas relacionadas à má conservação ambiental. Ao Estado, portanto, é incumbido o dever de

[...] preservar a diversidade e integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético” e “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente. (BRASIL, 1988).

Além da obrigação constitucional, desde a assinatura do protocolo de Kyoto em 1997 a preocupação ambiental tem aumentado e pressionado os governos de todo o mundo, pois foram definidas metas de redução de emissões de CO₂ para todos os países participantes do protocolo.

Sabe-se dos impactos ambientais criados pela indústria e atividade econômica em geral - inerente ao desenvolvimento das nações. Apesar de a maioria das indústrias e empresas de atividades produtivas serem de iniciativa privada no Brasil, cabe ao Estado fiscalizar e fazer cumprir a tarefa de produção com a menor taxa de poluição possível - uma das grandes falhas do mercado⁸. A fim de seguir a Constituição e cumprir com as exigências do protocolo, uma das ferramentas que o Estado pode utilizar é o sistema tributário contendo tributos que ajam como inibidores de emissão de gases tóxicos, poluição e o mal-estar ambiental. Pigou, na sua publicação “*Economics of Welfare*” em 1920, foi o primeiro a citar a tributação como meio de correção das externalidades negativas. A teoria Pigouviana tem como premissa um mercado de concorrência perfeita, onde os consumidores e produtores são interdependentes e são capazes de produzirem impactos positivos ou negativos um ao outro. Neste caso, uma situação ótima de concorrência perfeita pressupõe que os custos marginais privados e sociais coincidam com os preços. A partir da definição de maximização de lucros na situação de concorrência perfeita, a firma terá seu lucro máximo quando seus custos marginais se

⁸ De acordo com a Teoria das Finanças Públicas ou Falhas de Mercado.

igualarem ao preço. Porém, como os efeitos externos negativos não são levados em conta no cálculo do custo, se a empresa causar estes efeitos, os custos privados e sociais se diferenciarão e a firma produzirá mais do que o socialmente desejável, demonstrando que a firma utiliza o meio-ambiente de forma livre e gratuita no seu processo produtivo. Se esta firma internalizar estes custos sociais, ela estará levando em conta não só os custos privados, como também os custos marginais sociais.

A tributação, portanto, serviria de cobrança do custo gerado pela utilização dos recursos naturais considerados escassos, o que poderia vir a alterar o comportamento negligente das firmas que, por norma, não avalia os impactos da sua atividade na natureza. Esta tributação, segundo a teoria, deve ser igual ao prejuízo marginal social - diferença entre os custos marginais sociais e privados - por unidade de produto ou de poluição emitida. Como descrito em Lagemann (2002), segundo este princípio denominado poluidor-pagador, a defesa do meio ambiente se daria a partir do momento em que as empresas considerarem muito alto o custo de poluir, o que encareceria o produto e desviaria a demanda do seu produto para o produto de um concorrente que mantém sua produção num nível menos poluidor.

Este tipo de tributação traria uma maior restrição da poluição, porém, ela poderia não ser o melhor instrumento de distribuição de renda, apesar de ter uma tributação mais justa no que tange o nível de poluição gerado. Porém, este tipo de tributação é de difícil mensuração e aplicação.

2.3 TEORIA ÓTIMA

A Teoria da Tributação ótima, Segundo Lagemann (2004), contribui na construção dos sistemas tributários modernos no mundo contemporâneo⁹. Esta teoria tem como objetivo maximizar a receita tributária enquanto gera um custo mínimo possível para a sociedade. Sempre levando em conta as diferenças individuais, no que tange a capacidade contributiva, ela se ocupa majoritariamente com a tributação de bens, serviços e renda. Esta tributação tem objetivos econômicos e distributivos. Econômicos porque considera a importância da tributação para a continuidade da economia e, portanto, na produção de bens e serviços; e distributivos por considerar a tributação como uma forma de distribuição de renda entre os indivíduos.

⁹ Importante ressaltar que hoje, após crise de 2008, há uma tendência mundial de adoção de parâmetros da Teoria Equitativa. Medidas adotadas, recentemente, pela França e em discussão nos EUA e em outros países são exemplos disso.

Sua base teórica advém primeiramente de Ramsey¹⁰ (1927, apud Lagemann 2004) com o conceito de tributação indireta buscando sua função para otimização; Diamond e Mirrlees¹¹ (1971, apud Lagemann 2004) criaram bases para a análise desta tributação e Mirrles¹² (1971, apud Lagemann 2004) adicionou à teoria as linhas básicas para a tributação ótima de renda (Lagemann 2004).

A teoria ótima carrega consigo um posicionamento adverso entre o fisco e o contribuinte. O fisco sempre tentará encontrar a melhor forma de tributar o indivíduo e evitar que o mesmo consiga se esquivar do pagamento deste tributo. Já o contribuinte não se sente à vontade de perder seu poder aquisitivo ou ter de mudar suas decisões econômicas para minimizar sua perda para o fisco.

A fim de determinar a metodologia para realizar a diferenciação individual com objetivo de tributação, as habilidades naturais comporão o núcleo, pois estas constituiriam a mensuração da probabilidade de um indivíduo auferir renda. Portanto, tributando através das habilidades naturais se chegaria a uma tributação equitativa, por isso, justa. Porém a análise das habilidades naturais individuais se daria somente através de um alto custo por parte do fisco, o que a torna inviável. A saída do fisco se dá através de que, se inicialmente as habilidades naturais se refletem na geração de renda do indivíduo e no seu consumo, analisar estas variáveis finais não trariam custos altos ao fisco.

Na ótica do contribuinte, estas medidas trariam os

- a) efeito-renda, e;
- b) efeito-substituição.

Sobre a alínea (a), isto ocorreria porque, incidindo o tributo sobre bens, consumo, renda e patrimônio, haverá uma redução no poder de compra individual. Sobre a alínea (b), sabe-se que o indivíduo buscará evadir-se da carga tributária, movendo seu objeto de consumo inicial a outro que o traria maior bem-estar (LAGEMANN 2004). Qualquer tipo de tributação apresenta efeitos sobre a estrutura de preços relativos, com exceção do tipo de

¹⁰ RAMSEY, F. P. A contribution to the theory of taxation. **The Economic Journal**, London, Macmillan, v. 37, n. 1, p. 47-61, Mar 1927.

¹¹ DIAMOND, Peter A.; MIRRLEES, James A.: Optimal taxation and public production I: Production Efficiency. **The American Economic Review**, vol. 61, n. 1, p. 8-27, Jun 1971.

¹² MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of Economic Studies*, v. 38, p. 175-208, 1971.

tributação *lump-sum*¹³ (valor único) eliminando, idealmente, a perda de eficiência relativa ocorrida através do efeito-substituição¹⁴. Como sabemos, este tipo de tributação é impraticável por ser considerada injusta em consequência da sua metodologia em que a alíquota é a mesma para todo e qualquer objeto de tributação, invalidando a hipótese de respeito à capacidade contributiva individual, deixando explícito que nenhum tipo de tributação tem impacto neutro nas decisões mercadológicas. Deve-se, deste modo, buscar a solução que seja “segundo melhor”. É de responsabilidade, portanto, dos *policy-makers* agirem em prol da solução que minimiza a perda de bem-estar da sociedade com uma tributação que amenize suas distorções no mercado e garanta que a capacidade contributiva da sociedade seja preservada.

Diversos autores conversaram entre si sobre a tributação incidente ao consumo como forma de eficiência tributária. Para determinar como essa tributação funcionaria, várias hipóteses foram sugeridas. Entrou em voga, inclusive a hipótese de tributação segundo a regra inversa de elasticidade, que afirma que os bens com menor elasticidade-preço de demanda¹⁵ deveriam ser submetidos a uma alíquota mais alta, o que traria uma maior receita tributária, porém representaria uma tributação fortemente injusta. Esta sentença exemplifica a maior ambiguidade desta teoria: o *trade-off* entre eficiência e equidade - justa distribuição da carga tributária e na distribuição de renda. A proposta de tributação que se destaca é denominada regra da complementariedade: os bens que são complementares ao lazer devem ser mais fortemente tributados do que os bens primários ou àqueles bens que não são complementares ao tempo livre, nem seus substitutos.

Ainda na definição de melhor base de cálculo e alíquota para o imposto, deve se levar em consideração que a tributação ótima deve se concentrar, além da tributação sobre o consumo, na tributação sobre a renda - que se divide em renda do trabalho e a renda de capital.

Sobre a renda do trabalho, deve-se aplicar, sempre que possível, faixas de alíquotas para determinados níveis de renda que os sejam adequadas. A estrutura do imposto deve sempre maximizar o bem-estar social. Para tanto, é importante, pelo lado do fisco, saber quanto se quer obter de receita e ao aplicar uma alíquota na renda individual, fazê-la de forma

¹³ Impostos “lump-sum” são impostos baseados em características do indivíduo que não podem ser alteradas. O caso mais clássico são os impostos por pessoa. Mas, em tese, impostos “lump-sum” poderiam ser instituídos com base na altura, no gênero ou idade.

¹⁴ Variação de consumo que ocorre quando há uma mudança de preço.

¹⁵ Indica a sensibilidade da procura de um bem quando há alterações no seu preço.

de que esta não estimule a negligência no pagamento de impostos por parte destes indivíduos. Isto é, o governo deve aplicar um imposto de renda com o objetivo de recolher mais dos indivíduos que são mais produtivos e, ao mesmo tempo, fazê-los alcançar um nível de utilidade superior aos indivíduos menos produtivos.

No que diz respeito à renda do capital, os autores convergem para a ideia de que não é necessário haver a tributação da renda do capital para que haja um sistema tributário ideal. Isto porque, em um primeiro momento, não se sabe se “a otimização da tributação da renda exige um tratamento diferenciado das rendas de poupança ou de capital em comparação às demais rendas” LAGEMANN (2004). De qualquer maneira, por defender uma tributação direta, ela pode ser considerada como uma teoria que contribuiria como instrumento de distribuição de renda.

3 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O objetivo do capítulo é verificar as diversas promulgações de Constituições desde o Brasil colônia e algumas reformas no âmbito tributário. Para entendermos as origens da atual Constituição em vigor - a Constituição Federal de 1988 - é importante entendermos a evolução do Sistema Tributário e das conjunturas externas e internas pelas quais o Brasil passou durante os anos anteriores para conseguirmos interpretar de uma forma mais coerente os resultados da tributação que obtemos hoje.

3.1 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL PRÉ CONSTITUIÇÃO DE 1988

Para que consigamos entender as bases da tributação as quais somos submetidos hoje em dia - após a Constituição Federal de 1988 - é interessante verificar a evolução do tributo desde a instauração da República. Deste modo, analisaremos todas as Constituições Federais outorgadas anteriormente à atual.

3.1.1 Constituição Federal de 1891

A partir da Carta Magna de 1891, encerra-se o período monárquico no Brasil e trazem-se os conceitos de república, federalismo e separação dos poderes. Segundo Oliveira (2010), o tema que entrou em voga na Constituição de 1891, no que tange o sistema tributário, foi a questão da partilha das receitas fiscais entre todos os entes federados. Recentemente - 1889 - havia se instaurado a federação no Brasil. A discussão sobre os direitos dos contribuintes e, também, sobre as consequências do sistema tributário vigente na economia, bem como a reestruturação das bases de tributação foi deixada de lado. Por isso é que se vê uma nova estrutura de tributos que pouco se diferenciou dos períodos anteriores, apesar deste novo cenário.

A estrutura tributária neste momento se tornou muito mais enxuta do que nos tempos do Império, uma vez que diversos tributos foram extintos - como os impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transportes, também sobre os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos dos cofres públicos, e os sobre dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas. Por sua vez, alguns impostos criados na Época Colonial continuaram vigentes, como é o caso da Taxa de Selo e de Indústrias e Profissões, não

deixando de lado os impostos sobre o patrimônio e transmissão de propriedade, além do imposto de importação e exportação. (OLIVEIRA, 2010)

Segundo Pochmann (2008) desde esta época, a principal fonte de tributação era originária dos tributos indiretos, o que acabava fazendo com que os que menos poderiam contribuir - os pobres - fossem os que mais contribuíssem. Mesmo quase 20 anos após a instalação da República, já era evidente a regressividade do sistema tributário.

Segundo podemos ver na Tabela 1 a média de impostos indiretos entre 1900 e 1930 em relação ao total da carga tributária em percentagem do PIB era de 88%.

Tabela 1- Carga Tributária no Brasil de 1900 a 1930

Períodos	Carga Tributária (% do PIB)	Composição dos Tributos (% do PIB)			
		Indiretos	% Total da CT	Diretos	% Total da CT
1900-1905	12.59	11.35	90%	1.24	10%
1906-1910	12.41	11.18	90%	1.23	10%
1911-1915	11.14	9.96	89%	1.18	11%
1916-1920	7	6.07	87%	0.93	13%
1921-1925	7.53	6.58	87%	0.95	13%
1926-1930	8.89	7.68	86%	1.21	14%

Fonte: Elaboração própria com base em Oliveira (2010), IBGE. Estatísticas do Século XX. Rio de Janeiro. FIBGE, 2006.

Em virtude do modelo agroexportador brasileiro, tendo como principal setor o cafeeiro, o país pôde vivenciar, após anos de estruturação republicana, um crescimento vigoroso do PIB nos padrões daquela época. Segundo Oliveira (2010), entre o período 1901 e 1930 registrou-se uma taxa de 5% de crescimento em 13 anos. Enquanto na primeira metade da década de 1900 onde houve um crescimento espetacular de 14,3% do PIB, a segunda metade foi mais modesta em virtude da administração restritiva da época. Na sequência, com a segunda Grande Guerra ocorreu a paralisação do comércio internacional - principal fonte de ganhos do país - entre 1914 e 1918 com alguns reflexos nos anos seguintes como a forte pressão inflacionária e hiperinflacionária além da sequente crise econômica mundial de 1929.

Este cenário, portanto, é explicativo quanto aos déficits das contas federais e ao aumento da dívida do Governo. Além do cenário econômico internacional já explanado, o Governo apesar de ter cunho liberal, era intervencionista e agia de acordo a proteger o setor cafeeiro a fim de sustentar o nível de preços da *commodity* e garantir a renda dos exportadores. Além destas medidas, ainda era importante o controle do câmbio e a eventual desvalorização da moeda brasileira a fim de favorecer o setor de exportação.

Em virtude do cenário internacional e de, nesta época, a principal fonte da receita tributária ser advinda da tributação sobre importação, o Governo se viu obrigado a buscar fonte alternativa iniciando, com isso, a administração de impostos internos. Em 1981, a partir de uma brecha na Constituição de que poderia se gerar outros impostos desde que nela não estivessem previamente banidos, criou-se o primeiro imposto sobre o consumo que incidia sobre o fumo. A partir deste estopim, a sua base foi alargada e a ela sendo incorporados outros tipos de produtos, como bebidas, fósforos, café torrado, louças e vidros, pilhas elétricas e, ao passar dos anos, praticamente todos os produtos já tinham uma base de incidência até o ano de 1930. (AMED; NEGREIROS¹⁶, 2000, *apud* OLIVEIRA, 2010, p.13).

Não foi apenas o Imposto sobre o Consumo que integrou o Sistema Tributário para cobrir os déficits governamentais: o Imposto de Renda e o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM). A regulamentação do Imposto de Renda foi efetuada em 1923 e estabeleceu alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 8%, não havendo diferenciação entre os rendimentos do capital e do trabalho. Em 1925, os rendimentos individuais foram divididos em cinco categorias, além de terem sido criadas alíquotas proporcionais de acordo com a sua natureza, somadas a uma tabela de alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 10% incidentes sobre a renda global ou sobre o conjunto de rendimentos. Mesmo com todas estas medidas, a arrecadação de tributos por meio do IR, não era expressiva. Isto se deve em virtude de os rendimentos derivados das atividades agropecuárias não serem tributadas e, pelo desconto por antecipação do pagamento do IR que chegava a até 75% do imposto devido (OLIVEIRA, 2010).

O IVM tinha sua competência ligada à União e era incidente sobre as vendas realizadas à vista ou a prazo com uma alíquota inicial de 0,25%. Este imposto não detinha muita relevância na arrecadação tributária até 1934, quando se amplificou a base de incidência deste imposto que além de incidir sobre as vendas, incidiria, também, sobre as consignações de produtos em geral, o que incluiu, desta forma, os produtos agrícolas anteriormente excluídos. Segundo Oliveira (2010), mesmo com todas estas mudanças do Sistema Tributário, não se notou um considerável aumento na arrecadação fiscal e, tampouco, uma menor dependência do Estado sobre os impostos indiretos. Isto é, os impostos sobre consumo e importação continuavam representando a maior parcela da receita tributária.

3.1.2 Constituição Federal de 1934

O período correspondente entre 1930 e 1934 pode ser considerado um período não constitucional em virtude do Golpe de Estado efetuado por Getúlio Vargas, que durante estes quatro anos pré-constituição, governou o país através de uma série de decretos. Segundo Oliveira (2010, p.17) “pouco se fez em matéria tributária, não havendo cogitação alguma para reformas tributárias”. As alterações viriam de acordo com que a vontade de uma nova redação da Constituição Federal viesse.

A economia mundial se via num *crash* econômico em virtude da crise econômica de 1929. Segundo Oliveira (2010) o PIB brasileiro após atingir um crescimento de 11% nos anos de 1927/28 declinou para 1,1% em 1929 e encolher mais ainda nos próximos dois anos. As exportações foram afetadas com a perda de poder aquisitivo internacional obtendo uma queda de 60% do ano de 1928 até 1932. Como consequência, a renda interna também foi afetada, bem como as importações. Todos estes fatores têm grande relevância na composição da receita tributária. Com a diminuição das exportações, consumo e importações foi preciso apostar nos impostos internos para que a receita tributária do Brasil não se reduzisse ainda mais, até porque o Estado necessitava de aporte financeiro para implementar políticas anticíclicas no enfrentamento da crise econômica..

Getúlio Vargas em seu Governo Provisório realizou políticas econômicas de caráter essencial, segundo Furtado (1971 apud Oliveira 2010)¹⁷. Por exemplo, estabeleceu a decisão de compra pelo governo dos estoques excedentes do café a fim de não permitir que os seus preços caíssem significativamente, o que traria perdas tanto do lado do produtor quanto do Estado. Além disso, houve a imposição de diversos controles sobre as importações, o que protegeu a indústria nacional, praticamente obrigando-as a suprir a demanda interna de produtos. Isto favoreceu muito o mercado interno, propiciando ao Brasil a iniciar o processo de substituição de importações. Com este avanço da indústria brasileira e o progresso do consumo de produtos nacionais, as bases para tributação dos impostos internos fizeram aumentar a arrecadação tributária.

¹⁷ FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 13ª edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.

Além destes fatores diretos, Vargas a partir de 1934 com a nova redação da Carta Magna, instituiu a Direção-Geral da Fazenda Nacional (DGFN) que era integrada por três departamentos: Rendas Internas, Rendas Aduaneiras e Imposto de Renda. Haveria a partir de então maior fiscalização, controle arrecadação e apoio administrativo ao Sistema Tributário. Como pode ser evidenciada na Tabela 2, a receita tributária obteve um grande salto a partir destas medidas supracitadas. Muito mais do que estas mudanças, houve outras alterações bastante importantes no que tange a estrutura tributária. Houve a constitucionalização do imposto de renda, consumo e competência fiscal que, anteriormente, eram regidos por uma Lei Ordinária; o desmembramento e distinção dos impostos sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* e *inter vivos*; criação dos impostos sobre os combustíveis e designação do mesmo aos estados federativos; transformação no Imposto sobre Vendas Mercantis no Imposto sobre Vendas e Consignações e a criação do Imposto de Licença.

A Carta Magna de 1934 trouxe consigo a descentralização dos tributos em favor dos estados e municípios. Assim, os Entes subnacionais puderam criar novos tributos, contanto que não houvesse concorrência com a União tampouco qualquer tipo de bitributação - nos casos em que isso ocorresse, prevaleceria o imposto criado pela União. Objetivamente, ficaram com a União apenas os impostos sobre consumo e renda já existentes. Mesmo com a receita tributária referente ao imposto sobre importação diminuindo e a distribuição da nova capacidade de tributar e receber dados os estados e municípios, a União obteve bons resultados tributários. Isto porque as medidas políticas econômicas tomadas favoreceram a arrecadação como, por exemplo, o incentivo à produção interna e a criação departamentos reguladores de sua fiscalização e administração.

Tabela 2 - Receitas e Despesas Federais de 1929 a 1941

Ano	Receita ⁽¹⁾	Despesa	(+) Superávit ou (-) Déficit
1929	424,415	463,023	(38,608.00)
1930	386,384	416,175	(29,791.00)
1931	412,952	409,282	3,670.00
1932	396,528	404,947	(8,419.00)
1933	419,360	432,907	(13,547.00)
1934	437,234	431,466	5,768.00
1935	450,620	437,640	12,980.00
1936	607,548	605,396	2,152.00
1937	672,752	672,552	200.00
1938	751,559	745,867	5,692.00
1939	860,210	912,196	(51,986.00)
1940	936,558	921,747	14,811.00
1941	1,015,276	982,752	32,524.00

Fonte: Elaboração própria a partir de IBGE. Estatísticas do Século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006.

3.1.3 Constituição Federal de 1937

Com o golpe do Getúlio Vargas, em 1937- o Estado Novo - a nova Constituição Federal entra em vigor no país. No que se refere ao sistema tributário, foram alteradas algumas responsabilidades de tributação e a proibição quanto ao imposto de exportação entre os estados. Esta Constituição trouxe muito mais bases para os objetivos políticos e econômico-regulatório do governo do que aos de âmbito fiscal.

Ainda, nesta matéria, em 1940 foi instituída a Lei de Criação do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes. Ficou assegurado, neste imposto, que parcela iria escoar para os estados com o objetivo de desenvolver a infraestrutura rodoviária através do Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios e, conseqüentemente, qual parcela, que poderia ser utilizada livremente, permaneceria com a União. É aqui que se inicia a primeira vinculação obrigatória de uma específica receita tributária. Em 1942, foi a vez do Imposto de Renda sofrer uma reforma. Tornaram-se obrigatórios segundo Balthazar (2005):

- a) o fornecimento por parte de determinados órgãos as informações cadastrais que o fisco pudesse requerer;
- b) a apresentação do comprovante de pagamento do imposto de renda em determinadas operações; e,

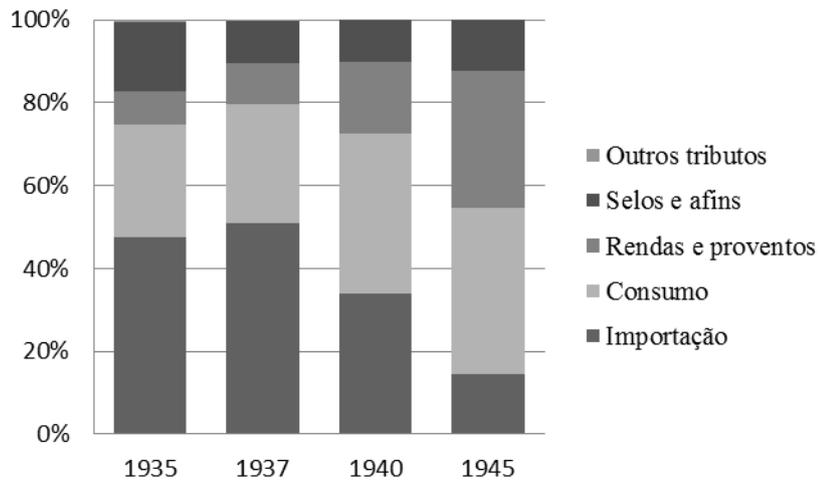
- c) prestação de informação sobre qualquer pagamento realizado a terceiros. Além disto, a administração do Imposto de Renda se tornou mais descentralizado, com a formação de delegacias regionais e seccionais.

O cenário externo não era propício para o crescimento do país dado o cenário de conflito mundial. Neste sentido, apesar das grandes taxas de crescimento entre 1932 e 1936, o país foi arrastado para uma recessão que durou os anos entre 1939 e 1942. A economia brasileira conseguiu se reerguer a partir da atividade industrial interna, cuja dinâmica da economia se altera de fora para dentro a partir da crise de 1920/1930. Foi isto, também, que assegurou que as receitas tributárias que se mantivessem praticamente inalteradas durante os anos de crise. Porém, segundo Oliveira (2010), houve modificações qualitativas na carga tributária. Os impostos diretos representaram uma parcela de contribuição muito maior na arrecadação do que tivera anteriormente.

Em 1945, enquanto o Imposto de Importação participou com apenas 14,5% no total da receita federal, a participação do Imposto de Consumo chegou a 40% e, mais importante, a do Imposto de Renda saltou de 8%, em 1935, para 33% neste ano, beneficiada pela expansão dos empregos urbanos e dos lucros das empresas e, principalmente, pela modernização da estrutura administrativa governamental” OLIVEIRA (2010, p.24).

É importante perceber, também, que a partir do cenário externo e pelos investimentos tanto políticos como de divisas na economia interna, acarretaram com que a receita tributária que era advinda do imposto sobre importação, que entre 1935 e 1937 representava 50% da CT, em 1945 apenas constituísse 14,5% da mesma. O que compensou esta brusca queda de participação relativa deste imposto, foi a participação do Imposto sobre o Consumo (40%) e do Imposto de Renda que teve um salto de 8% em 1935 para 33% de 1945, beneficiados pela expansão de empregos e rentabilidade das empresas como se pode ver no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Evolução da participação dos Impostos na Carga tributária (em %)



Fonte: Elaboração da autora a partir de dados da autora a partir de Oliveira (2010).

A pressão advinda do enfraquecimento dos regimes totalitários influenciou a saída de Vargas do poder, e a vontade de realização de eleições livres no Brasil. Conseqüentemente se iniciaram discussões sobre a nova Constituição Federal que se promulgou em 1947 com o desejo de criar melhores bases para a estrutura industrial crescente e para o sistema tributário com o objetivo de que se pudesse tirar o melhor proveito desta situação.

3.1.4 Constituição Federal de 1946

Eurico Gaspar Dutra assumira o governo do Brasil, eleito, em novembro de 1945. Nesta data, a Assembleia Constituinte já havia sido convocada para que a nova Carta Republicana fosse promulgada em 1946 em que as mudanças nas áreas das competências tributárias foram sensíveis. Os municípios que já tinham a competência da cobrança do Imposto sobre Indústrias e Profissões obtiveram a vantagem de ficarem com a receita deste tributo. O Imposto do Selo se tornou competência municipal de recolhimento e as contribuições de melhoria que eram contempladas na Constituição de 1934, mas esquecidas na última Constituição, foram novamente apropriadas com competência comum para União, estados e municípios, e firmou o princípio de participação comum de Estados e Municípios em vários impostos. Eram imunes ao imposto de consumo aqueles artigos que representassem o mínimo indispensável para a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas com capacidade econômica restrita o que se vê refletido, posteriormente, no ICMS dividido em escalões e, sendo o menor deles, o referente à cesta básica. Todavia, esta

imunidade somente permaneceu no papel, não vigorando na prática enquanto a constituição de 1946 (BALTHAZAR, 2005).

Além disto, ficou instituída a repartição das receitas fiscais entre a União, Estados e Municípios. A União deveria entregar 60% da receita tributária advinda do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes para os Estados, Distrito Federal e Municípios “proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal” (art. 15, 2º da CF de 1946). Além disto, era demandado da União entregar 10% das receitas do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza aos Municípios, excluindo-se as capitais. A Constituição caracterizou vários outros tipos de transferências tanto da ordem de cima da pirâmide para baixo, como *vice-versa*.

A Consituição promulgada em 1946, segundo Bernardo Riveiro de Moraes, alterou sensivelmente a discriminação de rendas. Passou para a competência dos Municípios o imposto de indústrias e profissões, antes sob responsabilidade dos Estados, reestabeleceu a Contribuição de melhoria, com competência comum para a União, o Estados e os Municípios, e firmou o princípio de participação comum de Estados e Municípios em vários impostos. (BALTHAZAR, 2005, p.125).

Algumas imunidades tributárias foram concedidas nesta Carta. Além da imunidade recíproca já existente, a imunidade aos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, e instituições de educação e assistência social foram instituídas. Seu pré-requisito era de que as rendas geradas por estas instituições fossem aplicadas de modo integral no país, alocadas aos seus fins. Foi nesta Carta, também, que foi sugerida e implementada a imunidade tributária ao papel que tivesse como destino a impressão de jornal e livros com o objetivo de deixá-los mais acessíveis à população brasileira. De momento, isto não gerou queda nos preços destes itens, mas sim aumento do lucro das editoras e gráficas (Balthazar 2006). Posteriormente a revisão da redação do artigo que constituía esta imunidade foi revisto de forma a garantir este direito a todos os brasileiros. Estas imunidades se mantiveram nas próximas Constituições com algumas adições quanto às exigências para enquadramento na imunidade tributária e/ou reformulação da redação dos artigos para evitar ambiguidade ou descumprimento.

3.1.5 A reforma tributária de 1965 e a Constituição de 1967

Em 1964 o país se deparava com um novo Golpe de Estado, porém, desta vez, advindo dos militares que contavam com o apoio da classe dominante defensora do capital estrangeiro, e da classe média influenciada pelo combate anticomunista. O momento decadente da Economia brasileira criou um ambiente hostil para os governantes do país. Era importante que reformulações econômicas, tributárias, previdenciárias, e outras, fossem realizadas; porém, era ainda mais importante que estas reformulações resultassem positivamente conquanto os objetivos governamentais e não falhassem em meio ao caos brasileiro. A partir do Programa de Ação Governamental do Governo (PAEG), foi salientado que “a superação deveria contar com a modernização e saneamento financeiro do Estado, com a restauração do crédito público, bem como com a redefinição do mecanismo de financiamento da economia em geral e com a dinamização do mercado de capitais” OLIVEIRA (2010).

No que tange à reformulação tributária, esta teve início com a Emenda Constitucional de dezembro de 1965 e se consolidou com a aprovação do Código Tributário Nacional em 25 de outubro de 1966 que teve como objetivo principal ajustar os tributos à nova realidade econômica do Brasil, recompondo a capacidade financeira do Estado a fim de que o objetivo de conduzir a acumulação fosse mais facilmente alcançado e de forma que o sistema de tributação servisse de instrumento para tal, levando em conta a repartição de recursos entre as esferas governamentais de maneira que estes recursos fossem utilizados prioritariamente na viabilidade do crescimento do país. Além disso, facilitar a criação de incentivos fiscais e financeiros para estimular os setores considerados estratégicos para o desenvolvimento almejado. A partir disto, eliminou-se a competência anteriormente fornecida aos estados e municípios de decretarem novos impostos, restringindo este privilégio à União. Isto faria com que o sistema tributário fosse mais unificado a despeito do que se estava verificando - três sistemas tributários praticamente sem comunicação entre si.

Esta reformulação, portanto, envolveu também a reelaboração de alguns tributos como o Imposto sobre as Indústrias e Profissões, o Imposto do Selo e do Imposto de Licença, pois foram entendidos como tributos que não detinham a sua base de cálculo muito clara e que eram primariamente utilizados como instrumentos de socorro financeiro a fim de sanar seus déficits de caixa. E, desta forma, influenciava os preços relativos dos produtos em que estes tributos incidiam e ocasionavam em custos de produção aumentados. Estes impostos, de maneira respectiva, deram lugar ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, o Imposto

sobre Operações Financeiras e ao Imposto sobre Transporte e Comunicações, os quais tiveram suas bases de incidência claramente estabelecidas a fim de corroborar o controle econômico governamental a partir do sistema tributário. Ademais, houve uma organização dos tributos quanto suas bases econômicas, indo ao encontro destes objetivos que, a partir de então, permitiu ao governo visualizar diferentes cenários a partir de determinados impactos realizados propositalmente na carga tributária. O Brasil, neste momento, foi pioneiro, segundo Balthazar (2006), no que diz respeito à criação de um imposto sobre valor agregado, que foi o caso do ICM, extinguindo a cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações, o que acarretou numa eliminação das distorções nos preços relativos além de medidas que eram tomadas pelos comerciantes a fim de sonegar este imposto.

Ainda segundo Balthazar (2006), neste momento, despertou-se, finalmente, a vontade de se explorar com maior eficiência e produtividade o potencial da tributação interna. Começou-se aumentando as alíquotas dos principais impostos - IPI, ICM e IR tanto de pessoas físicas quanto jurídicas. Outra medida foi diminuir o limite de isenção do IR - em 1966 foi diminuído o limite de doze salários para dez salários mínimos, e em 1969 dos dez vigentes para dois salários mínimos. Somadas a estas medidas, foi eliminado o privilégio de algumas categorias profissionais de isenção de imposto que abrangia os magistrados, professores, jornalistas e atores e se estendeu até os rendimentos da atividade agrícola. As contribuições sociais - como o FGTS, PIS E PASEP -, que nasceram destinadas ao financiamento de políticas sociais específicas, foram criadas e também contribuíram para o aumento da arrecadação fiscal. Com o avanço do sistema tributário, diversos mecanismos de controles tiveram de ser melhorados e criados, instituindo responsabilidades e atribuições aos cidadãos e governo. O aumento e melhoramento da arrecadação, portanto, tem tudo a ver com esta renovação e modernização do aparelho fiscal.

Este período, portanto, fez com que o Sistema Tributário brasileiro desse passos largos em direção ao amadurecimento fiscal, à maior transparência e entendimento da arrecadação tributária e a uma quebra de paradigma por ter tentado encontrar a melhor forma de maximizar a participação dos impostos diretos nesta arrecadação - que até então era irrisória - adequando o sistema à realidade. Conseguimos perceber na Tabela 3, a diferença da participação do IR no período de 1966 a 1988. (OLIVEIRA, 2010).

Do primeiro período ao último, o IR teve sua participação aumentando crescentemente e chegou em 1988 sendo 1,5 vezes maior participação do que tivera em 1966 - de 8,3% pulou para 20% da carga tributária. De acordo com a Tabela 3, observa-se que o IR aumentou sua

contribuição ao longo do tempo (1966-1988), isto é, os tributos diretos obtiveram uma parcela maior de contribuição. Este resultado pode ser considerado positivo se observarmos as premissas da Teoria da Tributação Equitativa.

Tabela 3 - Participação do Imposto de Renda na Carga Tributária

Períodos	Carga Tributária (% do PIB)	Participação do IR na CT (%)
1966 - 1970	23.99	8.30
1971 - 1975	25.31	10.80
1976 - 1980	25.10	14.70
1982 - 1985	25.25	16.60
1986	26.50	18.90
1987	24.25	17.90
1988	23.36	20.00

Fonte: Elaboração própria a partir de Oliveira (2010).

3.2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Por consequência da crise dos anos 70 - sequelas do choque do petróleo e da moratória da dívida externa - o Brasil atravessou uma época de enormes índices de inflação e de uma grande recessão somada à alta porcentagem de desemprego e oscilações da taxa interna de juros. O governo militar não conseguiu abrandar as agitações sociais contra seu modelo governamental, o que acarretou no seu fim e no início do Estado de Direito Democrático. A proposta do novo Governo, que seria liderado por Tancredo Neves não fosse sua morte inesperada, objetivava controlar a inflação, eliminar o déficit público e retomar o crescimento econômico. A partir de 1987 a Constituinte Congressual - responsável por escrever a nova constituição - começa as discussões. No que se refere ao Sistema Tributário, era necessário readequá-lo à realidade brasileira e à nova ordem democrática. Havia grupos que reivindicavam uma maior descentralização do poder da União, maior justiça fiscal, simplificação do sistema, dentre outros.

O Novo Sistema Tributário gerou uma ampliação nas limitações do poder de tributar dos estados e municípios, assim como a discriminação das rendas tributárias sofreu alterações a partir do momento em que se adotou uma nova distribuição das competências tributárias. No quadro 2 conseguimos verificar esta nova distribuição e partilha de responsabilidades em comparação às Constituições Federais anteriores.

De fato, a União perderia os impostos únicos (incidentes sobre energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), que seriam integrados ao novo imposto estadual - o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - e veria ampliada, consideravelmente, a fatia do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI transferida (de 33% para 47% no caso do IR, e de 33% para 57% no caso do IPI). Em contrapartida, ganharia apenas o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que nunca foi regulamentado, e o Imposto Territorial Rural (ITR), de inexpressiva arrecadação que ainda deveria ser partilhado com os municípios. aos estados e municípios ente, a fátua do produto da arrecadação do Imposto de Renda. (OLIVEIRA, 2010, p 38)

Este novo Sistema Tributário, recebeu inúmeras críticas. Apesar de se demonstrar descentralizador - sanando uma das críticas às Constituições anteriores -, era complexo de se compreender e injusto em virtude da maioria dos impostos terem caráter indireto. Mas, mais ainda, contribuía para que os estados criassem uma guerra fiscal entre si, já que cada um poderia instituir seus impostos e alíquotas. A partir da Constituição de 1988 e as medidas tomadas a respeito do sistema tributário, se tornou muito difícil realizar uma nova reforma neste sentido. A participação da arrecadação que era pertencente à União já a satisfazia mais, porém, por outro lado, os estados e municípios não queriam abrir mão da parcela a maior da arrecadação que vinham recebendo.

De acordo com o Quadro 2, pode-se verificar as modificações na partilhas de Receitas entre os entes da federação no momento pré e pós Constituição de 1988.

Quadro 2 - Distribuição das competências e patilha das receitas pré e pós Constituição Federal de 1988

	Até a CF/1988	A partir da CF/1988
União	Importação Exportação Renda Produtos Industrializados Operações Financeiras Propriedade Territorial Rural Transportes Rodoviários Serviços de Comunicações Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica e Minerais Taxa e Contribuição de Melhoria	Importação Exportação Renda Produtos Industrializados Operações Financeiras Propriedade territorial Rural Grandes Fortunas Taxa e Contribuição de Melhoria
Estados	Transmissão de Bens Imóveis Circulação de Mercadorias Veículos Automotores Taxa e Contribuição de Melhoria	Transmissão Causa Mortis e Doação Circulação de Mercadorias e Serviços Veículos Automotores Taxa e Contribuição de Melhoria
Municípios	Propriedade Territorial Urbana Serviços Taxa e Contribuição de Melhoria	Propriedade Territorial Urbana Serviços Taxa e Contribuição de Melhoria Venda a Varejo de Combustível Circulação de Mercadorias e Serviços

Fonte: Oliveira (2010), Constituição Federal de 1988, Chieza (2008).

Em 1989 quando Fernando Collor de Mello assume o governo brasileiro, afirma que seu foco como presidente seria o combate à inflação, à corrupção e a execução de uma reforma tributária. Porém, em 1992 ele renuncia à presidência. Itamar Franco, seu vice-presidente assume a presidência com o intuito aparente de apenas cumprir o mandato até o seu fim. Em 1994, todavia, com a influência do então Senador Fernando Henrique Cardoso, se institui uma nova moeda no Brasil, que posteriormente seria denominada de Real, com o intento de domar a inflação que tanto prejudicava a economia brasileira. Enquanto Senador, FHC se preocupava com a reforma tributária até tendo apresentado um projeto de lei complementar com a proposta de adaptar o Código Tributário Nacional ao novo tema constitucional tributário, porém após ter assumido a presidência em 1994, este assunto não foi retomado.¹⁸

¹⁸ Sabe-se que o Plano Real teve função de âncora fiscal. Alterar o sistema tributário neste momento não estava nos planos dos governantes. Era necessário, primeiro, verificar o comportamento deste novo plano no que diz referência à inflação e ao crescimento que já se esperava que fosse pequeno. (OLIVEIRA, p. 44)

A reforma parecia bastante necessária. De 1988 até então, as principais mudanças na área tributária eram referentes ao controle dos déficits que a União vinha sofrendo após a descentralização tributária. Houve a criação de novas contribuições sociais, como o CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido -, o aumento de alíquotas e bases de incidência de COFINS e do PIS e elevação de alíquotas de impostos não compartilhados, como é o caso do IOF. Estas mudanças asseguraram a arrecadação, e até permitiu um pequeno aumento durante os anos de 1990 a 1994 enquanto o país atravessava mais uma crise econômica. Diferentemente das Constituições vistas durante o período militar que, por exemplo, as quais objetivavam o aumento do “bolo tributário” para depois de grande ser repartido, a Constituição de 1988 primava pela descentralização, mesmo que forçada, acarretando em uma crise econômica associada a uma crise fiscal em virtude da responsabilidade criada na Carta de 1988 de financiar certas políticas sociais. O Quadro 3 apresenta estas medidas.

Quadro 3 - Principais medidas tributárias e fiscais adotadas no período 1988 - 1993

Ano	Medida	Objetivo
1988	Criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 8% para as empresas em geral e de 12% para o setor financeiro, a última para vigorar a partir de 1989.	Fortalecer o mecanismo de financiamento da seguridade social. 1990
1990	Aumento da alíquota do Finsocial (atual Cofins) de 0,6% para 2%; ampliação do campo de incidência do PIS; e instituição da alíquota de 8% do IOF cobrado sobre a riqueza financeira.	Ajuste fiscal do Plano Collor I.
1993	Torna exclusiva da Previdência Social a arrecadação do INSS incidente sobre a folha de salários, reduzindo os recursos das demais áreas da seguridade.	Garantir recursos para o pagamento dos benefícios da previdência

Fonte: Oliveira (2010)

No ano 2000 houve a aprovação de um projeto com uma série de modificações na Constituição vigente propostas pela emenda conhecida como PEC 175 - que já vinha sendo

desenvolvida desde 1995 - a qual nada mais era do que a integração de seis propostas que tramitavam no Congresso Nacional. Após algumas reformulações e contribuições feitas pelo Deputado Mussa Demes, seu nome mudou para PEC 175 - A. A proposta sugeria a criação de um imposto único, o IVA - Imposto sobre Valor Agregado - que uniria o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto Sobre prestação de Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) e as Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O IVA, portanto, traria a neutralidade fiscal tao esperada a fim de evitar guerras fiscais (Oliveira, 2010). Outras medidas integravam esta emenda como a criação de um imposto estadual sobre vendas e varejos, um fundo para recuperação de estradas, contribuição de melhoria para financiamento de obras públicas, entre outras. Defendia também que o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) se tornasse um tributo estadual, o que não foi aceito em virtude da complexidade de cobrança deste tributo no Brasil. Esta proposta se manteve adormecida por todos os anos seguintes. Nenhuma das suas propostas foi posta em prática.

Em contrapartida, em 1994 o governo realizou o “Ajuste fiscal provisório” com o intuito de viabilizar o Plano Real tendo suas mudanças executadas com o objetivo de aumentar a carga tributária e reduzir os desequilíbrios fiscais, No Quadro 4 demonstram-se as mudanças introduzidas com este objetivo entre os anos de 1994 e 1998.

Tendo realizado um correto diagnóstico sobre a necessidade de fortalecer a âncora fiscal para garantir o êxito do programa de estabilização, os responsáveis pela sua elaboração tiveram de abrir mão das reformas do Estado previstas para 1993, as quais poderiam gerar ganhos importantes para este objetivo, mas foram adiadas consensualmente para o ano seguinte e, depois, para 1995, quando um novo presidente assumiria o comando do país. Na ausência destas reformas, fizeram a opção pela realização de um ajuste fiscal provisório para garantir seu lançamento até que o cenário fosse favorável à construção de seus fundamentos fiscais. (OLIVEIRA 2010, p.43).

Quadro 4- Medidas fiscais aprovadas e adotadas entre 1994-1998.

Ano	Medida	Objetivo
1994	Criação do IPMF. Aumento das alíquotas do IRPF de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de uma alíquota adicional de 35%. Criação do Fundo Social de Emergência (FSE).	Ajuste fiscal provisório.
1995	Reforma do Imposto de Renda das pessoas Jurídicas (IRPJ).	Correção de distorções e aumento da arrecadação.
1996	Criação da Contribuição provisória sobre Movimentação Financeira. Prorrogação do FSE, rebatizado FEF. Ressarcimento do PIS e Cofins aos exportadores e aprovação da Lei Kandir (EC 87/96).	Aumento de receitas para a saúde.
1997	Aumento da alíquota do IOF de 6% para 15% nas operações de crédito. Edição do pacote fiscal contendo 51 medidas para aumentar a arrecadação e reduzir gastos. Aumento das alíquotas do IRPF, do IR sobre aplicações, do Imposto de Importação, do IPI sobre automóveis e do IOF sobre operações de câmbio. Prorrogação do FEF e da COM.	Reforço do ajuste e aumento da arrecadação.
1998	Aprovação das reforma administrativa e previdenciária.	Modernização e ajuste fiscal.

Fonte: Oliveira (2010)

A partir destas medidas, o governo conseguiu manter a carga tributária em um patamar elevado, mas segundo Oliveira (2010), esta arrecadação está composta de impostos de má qualidade e por aumentos nas alíquotas sem ordem específica. Resultando num Sistema Tributário com papel anticrescimento e antiequidade, em virtude da dívida externa ter ficado cada vez mais difícil de ser quitada. Em 1988, o Brasil teve de recorrer ao FMI para que este agisse de intermediário no pagamento desta dívida, o que obrigou o país a reforçar ainda mais o perfil de um sistema tributário com o simples objetivo de produzir superávits fiscais primários.

4 RECEITA TRIBUTÁRIA E GASTOS PÚBLICOS NO BRASIL

A receita tributária financia os gastos públicos e, portanto, viabiliza as ações do Estado. O objetivo do capítulo é perceber as consequências do recolhimento destes recursos que promovem os investimentos do governo na sociedade. Além disto, a análise do gasto público à luz das despesas priorizadas pode provocar tanto a distribuição como a concentração de renda de um país.

4.1 RECEITA TRIBUTÁRIA

A receita tributária de um país é derivada da arrecadação de impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais - em todo âmbito nacional: Federal, Estadual e Municipal. A arrecadação tributária tem como objetivo o custeio das despesas estatais, no que tange a investimentos, pagamentos de dívidas e etc. A receita tributária, portanto, advém de impostos legislados e derivados das normas previstas no Sistema Tributário do país, que normatiza e delimita os tipos de impostos e cobrança dos mesmos. No caso do Brasil, o Sistema Tributário é considerado injusto por negligenciar o princípio da equidade¹⁹ que tem como base a justiça vertical - tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais. A discussão de uma reforma tributária mais justa e abrangente no Brasil não é um tema recente. Segundo Pochmann (2009, p.5) desde o final do século XIX, com o nascimento da República no país, se esperava ansiosamente alguma reformulação dos tributos advindos do período Imperial. Já se sabia que, naquela época, a principal parcela de composição da arrecadação era advinda de impostos indiretos.

Quando se fala de impostos indiretos, se sabe que estes impostos são aqueles que incidem diretamente sobre o consumo. Invariavelmente, qualquer pessoa de qualquer classe social ou renda precisa consumir. Ora para se alimentar, ora para realizar qualquer outro tipo de movimentação social e econômica. Obter a maior parcela de impostos provenientes destes impostos pode provocar efeitos negativos a respeito da distribuição de renda. Este tipo de tributação é injusto e causa a regressividade do Sistema Tributário - ainda mais se aliada a uma baixa progressividade de imposto direto, com poucas faixas de incidência de imposto de renda, como no nosso caso -, pois, dessa maneira, não se leva em conta o poder aquisitivo individual. Além disto, este imposto é geralmente embutido no preço final de bens e serviços.

¹⁹ Explicado na sessão 2.1

É de se esperar que indivíduos que percebem, por exemplo, até dois salários, utilizem toda sua renda em bens e serviços; também é de se esperar que indivíduos que percebem mais de dez salários poupem renda de alguma maneira. No ano de 1905, Manuel Bonfim lançou um livro intitulado “América Latina”, no qual destacava a inequidade tributária vigente demonstrando que os pobres eram os maiores desfavorecidos e que detinham a maior parcela de renda desviada para o fisco. Ele demonstrou que mais de 77% de toda a arrecadação tributária no Brasil provinha dos impostos indiretos. Mais de um século depois a situação ainda não mudou. Os indivíduos com menos renda continuam a sentir mais o peso da tributação.

Esta pode ser uma característica ruim para o ambiente socioeconômico do Brasil, por tornar o sistema pouco justo, pouco equânime. Como o tributo indireto incide, de uma forma geral, sobre o valor dos bens e serviços, o valor do imposto pago é o mesmo para todos os agentes que adquirirem os bens e serviços. A leitura predominante na literatura sobre tributação é que, admitida previamente que há uma má distribuição de renda e que alguns agentes são menos abonados que outros, o peso do imposto sobre o bem ou serviço adquirido, usualmente, será relativamente mais elevado para uns agentes (de menor renda) do que para outros agentes (de maior renda). Esse tipo de tributo é o que a literatura econômica denomina de “[...] tributo regressivo”, justamente por onerar, em relação à renda, mais os mais pobres e menos os mais ricos (inclusive porque aqueles tendem a ostentar uma propensão marginal a consumir maior do que a dos mais abastados).

Na Tabela 4, demonstram-se as origens do total da receita tributária no Brasil nos anos de 2010 e 2011, onde se consegue verificar que, ainda atualmente, os impostos indiretos – só o ICMS representa 7,18% do PIB, 20% da arrecadação total - continuam representando a maior parcela do total dos impostos, assim como já se verificava era nos tempos da República.

Tabela 4 - Receita tributária por tributo no Brasil. Ranking por participação - 2010 e 2011

Tributo	2010			2011		
	R\$ Milhões	% PIB	%	R\$ Milhões	% PIB	%
1 ICMS	267.976,91	7,11%	21,20%	297.298,70	7,18%	21,40%
2 Imposto de Renda	212.771,91	5,64%	16,83%	255.333,99	6,16%	18,38%
3 Contribuição para a Previdência Social (1)	212.014,11	5,62%	16,77%	246.031,38	5,94%	17,71%
4 Cofins (2)	140.809,23	3,73%	11,14%	164.814,53	3,98%	11,86%
5 Contribuição para o FGTS (5)	64.270,63	1,70%	5,08%	74.978,80	1,81%	5,40%
6 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	45.732,60	1,21%	3,62%	58.594,31	1,41%	4,22%
7 Contribuição para o PIS/Pasep	40.558,77	1,08%	3,21%	42.839,88	1,03%	3,08%
8 Imposto sobre Produtos Industrializados	37.287,08	0,99%	2,95%	41.207,50	0,99%	2,97%
9 ISS	32.839,07	0,87%	2,60%	38.515,82	0,93%	2,77%
10 Imposto sobre Operações Financeiras	26.571,34	0,70%	2,10%	31.998,23	0,77%	2,30%
11 Impostos sobre o Comércio Exterior	21.118,11	0,56%	1,67%	26.758,80	0,65%	1,93%
12 IPVA	21.360,84	0,57%	1,69%	24.107,02	0,58%	1,74%
13 Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	20.823,89	0,55%	1,65%	22.609,92	0,55%	1,63%
14 IPTU	17.154,31	0,46%	1,36%	19.334,03	0,47%	1,39%
15 Outros Tributos Estaduais	16.628,70	0,44%	1,32%	19.009,90	0,46%	1,37%
16 Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	13.272,89	0,35%	1,05%	14.325,33	0,35%	1,03%
17 Salário Educação (3)	11.049,20	0,29%	0,87%	13.115,38	0,32%	0,94%
18 Contribuições para o Sistema S	9.887,20	0,26%	0,78%	11.662,70	0,28%	0,84%
19 Outros Tributos Municipais	8.642,11	0,23%	0,68%	9.492,46	0,23%	0,68%
20 Cide Combustíveis	7.761,18	0,21%	0,61%	8.950,28	0,22%	0,64%
21 ITBI	5.918,85	0,16%	0,47%	7.369,04	0,18%	0,53%
22 Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	5.094,51	0,14%	0,40%	6.023,22	0,15%	0,43%
23 Taxas Federais	4.837,94	0,13%	0,38%	5.666,85	0,14%	0,41%
24 Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	3.147,18	0,08%	0,25%	3.413,74	0,08%	0,25%
25 Contrib. Partic. Seguro DPVAT	2.830,43	0,08%	0,22%	3.268,86	0,08%	0,24%
26 ITCD	2.517,10	0,07%	0,20%	2.765,75	0,07%	0,20%
27 Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	2.348,41	0,06%	0,19%	2.455,11	0,06%	0,18%
28 Contrib. Custeio Pensões Militares	1.869,02	0,05%	0,15%	2.025,44	0,05%	0,15%
29 Cide Remessas	1.211,49	0,03%	0,10%	1.507,12	0,04%	0,11%
30 Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.185,59	0,03%	0,09%	1.394,69	0,03%	0,10%
31 Outras Contribuições Federais (4)	789,10	0,02%	0,06%	1.337,37	0,03%	0,10%
32 Contribuições Rurais	926,07	0,02%	0,07%	1.066,77	0,03%	0,08%
33 Receita da Dívida Ativa	568,91	0,02%	0,05%	931,78	0,02%	0,07%
34 Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	868,35	0,02%	0,07%	911,69	0,02%	0,07%
35 Contrib. S/Rec. Concess. Permiss. Energ. Elet.	655,57	0,02%	0,05%	825,57	0,02%	0,06%
36 Imposto Territorial Rural	482,73	0,01%	0,04%	568,01	0,01%	0,04%
37 Cota-Parte Contrib. Sindical	367,18	0,01%	0,03%	441,99	0,01%	0,03%

[1] - Exclui Transferências a terceiros (Sistema "S" e Salário-Educação)

[2] - Inclui remanescente de FINSOCIAL

[3] - Soma das parcelas do INSS e do FNDE.

[4] Inclui: CPMF, FUNDAF, CONDECINE, Selo Esp. Controle, Contrib. Ensino Aero v., Contrib. Ensino Prof. Marít., Adic. Pass. Aéreas Domést., Contrib. s/ Lojas Francas., Dep. Aduan. e Rec. Alfand., Contrib. p/ o PIN, PROTERRA, Outras Contrib. Sociais e Econômicas e Contrib. s/ Faturam. Empresas Informática.

[5] Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

Fonte: CTB 2011, RFB

A partir da teoria da equidade, conclui-se que o sistema tributário vigente é injusto e contribui para que haja a grande disparidade de renda vigente no Brasil, visto experiências internacionais onde a Carga Tributária pode ser até maior do que a nossa, mas na sua composição a participação do imposto sobre a renda e propriedade tem muito mais representação. Se fizermos uma comparação com os países da OCDE²⁰, notamos que em 2010, a média de carga tributária destes países foi de 30,4%. Desmembrando esta carga tributária, notamos que 33% da CT advieram dos tributos sobre bens e serviços e 57% de tributos sobre renda e propriedade (RFB, 2011).

[...] o peso da tributação sobre o rendimento das famílias com até dois salários mínimos mensais (menos de 830 reais de 2008) [limítrofe para isenção de imposto de renda], alcança quase 49%. Ou seja, a cada dois reais que recebe, a família transfere quase um real aos cofres públicos na forma de tributos. Já uma família com rendimento superior a trinta salários mínimos mensais (acima de 13,5 mil reais de 2008) [considerando o pagamento de imposto de renda] comprometia menos de 27% com tributação. (POCHMANN 2010, p.3)

A família que, portanto, percebia mais de 30 salários mínimos, obteve uma oneração praticamente 50% menor em relação ao primeiro indivíduo cuja renda familiar não passava de dois salários mínimos.

Analisando a Tabela 5 percebe-se que mais de 49% da carga tributária, tanto em 2010 como em 2011, corresponderam a apenas impostos incidentes sobre bens e serviços - impostos indiretos - ao passo que os impostos incidentes diretamente da renda e propriedade - os impostos diretos - constituíram em torno de 22% da mesma. Se observarmos a Tabela 4, e prestarmos atenção nos impostos sobre propriedade, verifica-se que eles detêm uma participação muito baixa na carga tributária - 3,75% do PIB, 10% da CT - ou seja, não têm tanta expressividade quanto deveria segundo a Teoria Equitativa. Um exemplo de imposto que deveria ser revisto é o Imposto Territorial Rural (ITR). O Brasil é uma das nações com maior número de lotes de terra e latifúndios, porém, ao mesmo tempo, o ITR que incide nestes tipos de propriedade corresponde a apenas 0,04% da CT. É de se reiterar que em 2011 obtivemos a maior marca de arrecadação do país, correspondendo a 35,31% do PIB, ou seja, 1.462.951,95 milhões de reais, e o peso dos impostos indiretos se manteve em torno de 50% do total da Carga Tributária.

²⁰ Dados da OCDE disponíveis em <<<http://www.oecd.org>>>, acesso em 14/06/2013.

Tabela 5 – Participação na CT por tipo de tributo nos anos de 2010 e 2011.

Cód.	Tipo de Base	2010			2011		
		R\$ Milhões	% PIB	%	R\$ Milhões	% PIB	%
0000	Total:	1.264.148,52	33,53%	100,00%	1.462.951,95	35,31%	100,00%
1000	Renda	229.878,74	6,10%	18,18%	278.321,37	6,72%	19,02%
2000	Folha de Salários	330.456,24	8,77%	26,14%	376.849,13	9,10%	25,76%
3000	Propriedade	47.433,83	1,26%	3,75%	54.143,86	1,31%	3,70%
4000	Bens e Serviços	628.669,30	16,68%	49,73%	720.098,58	17,38%	49,22%
5000	Transações Financeiras	26.553,03	0,70%	2,10%	32.077,10	0,77%	2,19%
9000	Outros	1.157,38	0,03%	0,09%	1.461,92	0,04%	0,10%

Fonte: Receita Federal Brasileira. Carga Tributária 2011 (2012)

4.2 GASTO PÚBLICO

O gasto público influencia diretamente a obtenção de crescimento econômico nacional, menor desigualdade, melhor qualidade de vida e infraestrutura básica para os seus cidadãos a fim de incentivar a sociedade e a economia, com a geração de mais postos de trabalho e maiores oportunidades de geração de renda. O Brasil durante o período em que foi nominado de Estado Desenvolvimentista teve a forte intervenção na economia como guia, agindo tanto como regulador quanto como produtor, o que exigia um alto investimento público, que servia como uma alavanca para o setor privado, estimulando seu investimento e produção. A partir da crise fiscal no final de década de 1970/1980 - que influenciou fortemente o aumento da inflação, a redução do crescimento e o crescente aumento da dívida pública.

A partir da crise de 1980/1990 a atuação do Estado caracterizou-se pela redução do gasto público, tendo como objetivo obter superávits primários objetivando a redução da dívida pública. Segundo Ferreira (2009) a partir de então, o Estado deixa de ser o fomentador de crescimento econômico através da priorização dos gastos públicos para a dívida pública (juros, amortização e refinanciamento).

Para visualizarmos as prioridades do gasto público, analisa-se o Orçamento Geral da União que nos traz todos os gastos divididos em suas categorias. O orçamento é dividido em dois grupos de despesas: as despesas correntes e as despesas de capitais financeiros. As despesas correntes dizem a respeito dos gastos com pessoal, juros e encargos da dívida, transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, benefícios previdenciários e outras. Já as despesas de Capital dizem respeito aos investimentos, inversões financeiras, amortização

da dívida e outras despesas. A partir de 1994 houve o refinanciamento da dívida e com esta operação foi criado mais um subíndice de despesas relativas a esta operação.

Elucidadas pelas Tabelas 6 e 7, conseguimos notar que as despesas com amortização da dívida refinanciada aumentaram vigorosamente, partindo de 24,5%, em 1994, chegando a 45,2% das despesas totais em 2005. No segundo mandato de Fernando Henrique Cardoso (1999 - 2002) o refinanciamento teve sua participação aumentada e nos anos 2000 atingiu seu ápice - 48% - em virtude do acordo realizado entre o Brasil e o FMI a fim de recompor parte das reservas internacionais do país para sustentar o regime de câmbio fixo em vigor. O acordo foi condicionado à realização de ajustes fiscais com a adoção de metas de superávit primário.

Tabela 6 - Participação dos Gastos Financeiros nas despesas da União - OGU - 1994 a 2002 - PIB - Gastos por Categoria Econômica

<u>DESPESA/ANO</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
Juros e Encargos da Dívida	2.82	2.38	2.31	2.24	3.15	4.26	3.29	4.06	3.74
Amortização da Dívida ²	7.52	1.28	0.94	1.41	2.49	2.55	3.72	4.20	4.67
Amort. da Dívida - Refinanc.	9.86	12.31	12.90	14.33	20.09	25.28	25.52	16.90	15.96
TOTAL GASTOS C/K Financ	20.2	16.0	16.1	18.0	25.7	32.1	32.5	25.2	24.4
Demais Gastos	20.0	18.2	18.0	23.6	25.3	23.2	19.7	21.2	21.3
% OGU	50.2%	46.7%	47.3%	43.2%	50.4%	58.1%	62.2%	54.3%	53.3%
TOTAL OGU	40.23	34.19	34.15	41.59	51.08	55.26	52.26	46.34	45.67

Fonte: Chieza e Zimmermann (2013).

Tabela 7 - Participação dos Gastos Financeiros nas despesas da União - OGU - 2003 a 2012 - PIB - Gastos por Categoria Econômica

<u>DESPESA/ANO</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>
Juros e Encargos da Dívida	3.87	3.83	4.18	6.38	5.26	3.63	3.83	3.24	3.16	3.05
Amortização da Dívida ²	4.68	3.69	2.29	5.10	3.64	5.64	7.78	3.71	2.36	7.27
Amort. da Dívida - Refinanc.	22.30	18.77	23.28	15.90	14.08	9.16	8.20	9.91	11.57	6.79
TOTAL GASTOS C/K Financ	30.8	26.3	29.8	27.4	23.0	18.4	19.8	16.9	17.1	17.1
Demais Gastos	20.5	20.5	21.8	22.2	20.8	21.0	21.4	20.7	20.9	21.8
% OGU	60.1%	56.2%	57.7%	55.2%	52.5%	46.8%	48.1%	44.8%	45.0%	44.0%
TOTAL OGU	51.32	46.78	51.54	49.57	43.79	39.42	41.21	37.60	38.00	38.89

Fonte: Chieza e Zimmermann (2013).

A partir das Tabelas 8 e 9, observa-se que os investimentos tiveram uma queda de pelo menos 50% do seu valor inicial, ao passo que o montante de divisas direcionadas aos juros e encargos da dívida aumentou 12%. Porém, em números absolutos o montante destinado aos juros e encargos da dívida representava seis vezes mais que o daquele destinado a investimentos (CHIEZA; ZIMMERMANN, 2013). Se juntarmos a categoria de juros e encargos da dívida, amortização da dívida e amortização da dívida refinanciada pode-se notar a participação que a dívida detém na execução do orçamento. Do período que vai de 1994 a 2012, os únicos anos em que estas categorias agregadas corresponderam a menos de 50% das despesas totais foi em 1995, 1996, 1997 e de 2008 a 2012.

Então, tem-se que, enquanto os gastos voltados para o investimento reduziram-se de forma substancial, os dispêndios ligados à dívida pública tornaram-se crescentes, comprimindo o uso do orçamento, por parte do governo, para fins distintos dos dispêndios financeiros que envolvem a dívida pública. Enfatiza-se que tais informações somam o refinanciamento da dívida; porém mesmo que desconsiderássemos a rolagem da dívida pública, ainda teríamos um montante destinado a tal fim bem mais significativo do que o atualmente existente para o investimento. (FERREIRA, 2008)

Tabela 8 - Despesa segundo categoria econômica - OGU - 1994 - 2002 -- 100 da despesa total

GRUPO DE DESPESA	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
DESPESAS CORRENTES	50.0	55.1	53.2	43.9	39.9	38.8	40.6	48.7	50.2
Pessoal e Encargos Sociais	13.0	15.7	14.2	11.4	9.6	8.8	9.4	10.8	11.1
Juros e Encargos da Dívida	7.0	6.9	6.8	5.4	6.2	7.7	6.3	8.8	8.2
Outras Despesas Correntes	30.0	32.5	32.3	27.1	24.1	22.3	24.8	29.1	30.9
Transferências a Estados, DF e Municípios	8.5	9.0	8.9	7.7	7.5	7.1	8.4	9.9	10.9
Benefícios Previdenciários ¹	12.1	13.5	14.4	11.9	10.7	9.9	10.5	12.4	13.0
Demais Despesas Correntes	9.3	10.0	9.0	7.5	5.9	5.3	5.9	6.8	7.1
DESPESAS DE CAPITAL	25.5	8.9	9.0	21.7	20.8	15.5	10.6	14.9	14.8
Investimentos	2.7	2.0	2.0	1.9	1.7	1.2	1.6	2.4	1.5
Inversões Financeiras	4.1	3.1	4.2	16.3	14.3	9.7	1.9	3.4	3.1
Amortização da Dívida ²	18.7	3.7	2.7	3.4	4.9	4.6	7.1	9.1	10.2
Outras Despesas de Capital	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	-	-	-	-
SUBTOTAL	75.5	64.0	62.2	65.5	60.7	54.3	51.2	63.5	65.1
Amortização da Dívida - Refinanciamento	24.5	36.0	37.8	34.5	39.3	45.7	48.8	36.5	34.9
Refinanciamento da Dívida Pública	24.5	36.0	37.8	34.5	-	-	-	-	-
Refinanciamento da Dívida Mobiliária	-	-	-	-	38.6	44.8	47.7	34.9	33.9
Refinanciamento da Dívida Contratual	-	-	-	-	0.8	1.0	1.1	1.6	1.0
TOTAL	100								

Fonte: Chieza e Zimmermann (2013)

Tabela 9 - Despesa segundo categoria econômica - OGU 2003 - 2012 -- 100% da despesa total

GRUPO DE DESPESA	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
DESPESAS CORRENTES	44.0	48.4	46.9	53.7	56.4	58.5	58.1	60.1	60.3	60.3
Pessoal e Encargos Sociais	9.1	9.8	8.5	9.1	10.0	11.1	11.5	11.9	11.5	11.0
Juros e Encargos da Dívida	7.5	8.2	8.1	12.9	12.0	9.2	9.3	8.6	8.3	7.8
Outras Despesas Correntes	27.4	30.4	30.2	31.7	34.4	38.2	37.3	39.5	40.4	41.4
Transferências a Estados, DF e Municípios	9.2	10.2	10.6	10.8	11.7	14.1	12.5	13.2	11.0	10.7
Benefícios Previdenciários ¹	12.4	13.5	12.9	13.8	15.2	16.3	16.4	17.4	17.4	18.1
Demais Despesas Correntes	5.8	6.7	6.7	7.1	7.4	7.8	8.4	9.0	12.0	12.6
DESPESAS DE CAPITAL	12.5	11.5	8.0	14.2	11.4	18.2	22.0	13.6	9.3	22.3
Investimentos	0.7	1.2	1.6	1.7	0.9	0.8	1.1	1.7	1.1	1.3
Inversões Financeiras	2.7	2.4	2.0	2.3	2.3	3.1	2.0	2.1	2.0	2.3
Amortização da Dívida ²	9.1	7.9	4.4	10.3	8.3	14.3	18.9	9.9	6.2	18.7
Outras Despesas de Capital	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
SUBTOTAL	56.5	59.9	54.8	67.9	67.8	76.8	80.1	73.7	69.6	82.5
Amortização da Dívida - Refinanciamento	43.5	40.1	45.2	32.1	32.2	23.2	19.9	26.3	30.4	17.5
Refinanciamento da Dívida Pública	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Refinanciamento da Dívida Mobiliária	42.5	39.3	44.8	31.7	32.1	23.1	19.6	26.2	29.7	17.4
Refinanciamento da Dívida Contratual	1.0	0.8	0.4	0.3	0.0	0.1	0.3	0.2	0.7	0.1
TOTAL	100									

Fonte: Chieza e Zimmermann (2013)

Outra forma de analisarmos o dispêndio público é separá-lo por funções como fizemos nos Quadros 5 e 6, uma vez que desta maneira conseguimos verificar as prioridades do gasto público a partir da execução do Orçamento Geral da União seguindo a classificação funcional da despesa. A partir da Constituição de 1988, se verifica uma alta parcela de gasto público sendo alocada para a previdência social, saindo de em torno de 11% em 1990 e chegando em torno de 21% do gasto público em 2012. Não foi só esta função que participou de mudanças após a Constituição de 1988. As funções saúde /saneamento e educação receberam mais atenção. Os municípios são obrigados por Constituição aplicar o mínimo de 15% das receitas advindas por impostos e transferências da União em saúde e ao menos 25% das receitas de impostos e transferências da União em educação. Porém, ainda assim a União é responsável por estas funções. Na saúde, a União mantém o SUS - Sistema Único de Saúde- e suas regulações. A função saúde teve gastos a ela destinados, de 1990 a 2012, numa média de 4% enquanto na década de 1980, obteve uma média de 2,71%, verificando uma melhoria no montante do gasto para esta função. Porém, a respeito da educação em que, neste momento, a União fica responsável apenas pelo Ensino Superior, mostra a mudança da prioridade do gasto público. Na década de 1980 enquanto a União detinha toda a preocupação com a Educação,

obteve-se uma média de gastos de quase 10% do Orçamento Geral da União. Logo após a Constituição de 1988, viu-se a participação diminuir sua participação no OGU em comparação aos anos anteriores. De 1990 a 2012, a educação obteve uma média de apenas um pouco mais de 2% do total de gastos da União.

Quadro 5 - Gasto Público Por Funções Em % Do Total da Execução do OGU - 1988 - 1999

Funções	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Legislativa	0.81%	0.43%	0.23%	0.53%	0.33%	0.34%	0.33%	0.44%	0.43%	0.42%	0.32%	0.28%
Judiciária	0.84%	0.78%	0.45%	1.00%	0.78%	0.89%	0.98%	1.23%	1.30%	1.37%	1.30%	1.10%
Administração e Planejamento	29.94%	67.72%	72.04%	42.31%	56.42%	53.02%	28.41%	12.00%	13.03%	24.02%	24.73%	21.12%
Agricultura	8.63%	1.93%	1.94%	4.38%	2.51%	2.36%	2.76%	3.36%	2.19%	2.24%	1.34%	1.35%
Comunicações	0.19%	0.08%	0.03%	0.04%	0.03%	0.02%	0.04%	0.04%	0.04%	0.05%	0.05%	0.05%
Defesa Nacional e Segurança Pública	7.41%	3.57%	2.23%	4.43%	2.73%	2.95%	3.17%	3.44%	3.11%	2.52%	2.04%	1.79%
Desenvolvimento Regional	9.54%	4.36%	4.95%	10.17%	8.65%	7.94%	7.85%	7.67%	7.27%	6.20%	5.34%	4.78%
Educação e Cultura	10.56%	4.58%	2.35%	4.15%	2.67%	3.43%	4.07%	3.89%	3.29%	2.67%	2.98%	2.73%
Energia e Recursos Minerais	4.53%	1.06%	0.16%	0.39%	0.32%	0.22%	0.22%	0.20%	0.22%	0.22%	0.19%	0.18%
Habituação e Urbanismo	1.68%	0.09%	0.04%	0.20%	0.04%	0.16%	0.03%	0.05%	0.12%	0.11%	0.06%	0.05%
Indústria Comércio e Serviços	5.27%	0.88%	0.42%	0.68%	0.25%	0.81%	0.54%	0.35%	0.33%	0.30%	0.35%	0.44%
Relações Exteriores	0.19%	0.10%	0.18%	0.58%	0.21%	0.23%	0.24%	0.16%	0.15%	0.11%	0.09%	0.12%
Saúde e Saneamento	2.66%	1.67%	0.78%	6.15%	5.30%	6.02%	5.43%	6.13%	5.11%	4.61%	3.32%	3.25%
Trabalho	0.50%	0.39%	1.57%	3.07%	2.40%	1.94%	1.21%	2.29%	2.41%	1.84%	1.58%	1.38%
Assistência e Previdência	8.78%	8.21%	11.49%	19.45%	15.76%	18.16%	19.02%	21.79%	22.19%	17.92%	16.23%	15.10%
Transporte	8.45%	4.17%	1.14%	2.46%	1.60%	1.50%	1.18%	0.99%	1.02%	0.96%	0.76%	0.53%
Refinanciamento da Dívida							24.51%	35.99%	37.78%	34.45%	39.33%	45.75%
TOTAL	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI - STN/CCONT/GEINC(2013)

Quadro 6 - Gasto Público Por Funções Em % Do Total da Execução do OGU - 2000 - 2012¹

FUNÇÃO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Legislativa	0.29%	0.35%	0.37%	0.35%	0.39%	0.34%	0.36%	0.34%	0.36%	0.32%	0.33%	0.31%	0.26%
Judiciária	1.05%	1.11%	1.21%	0.95%	1.16%	0.96%	1.09%	1.12%	1.30%	1.25%	1.29%	1.17%	1.01%
Essencial à Justiça	0.11%	0.14%	0.15%	0.15%	0.23%	0.21%	0.23%	0.25%	0.31%	0.30%	0.31%	0.29%	0.17%
Administração e Planejamento	1.07%	1.20%	1.22%	0.84%	0.98%	0.82%	0.85%	0.93%	0.97%	1.00%	1.12%	0.98%	0.77%
Defesa Nacional	1.73%	1.97%	1.87%	1.32%	1.49%	1.39%	1.42%	1.48%	1.67%	1.72%	1.95%	1.75%	1.34%
Segurança Pública	0.36%	0.43%	0.33%	0.27%	0.30%	0.27%	0.29%	0.35%	0.41%	0.44%	0.51%	0.36%	0.28%
Relações Exteriores	0.12%	0.15%	0.20%	0.13%	0.14%	0.14%	0.11%	0.12%	0.15%	0.11%	0.12%	0.11%	0.11%
Assistência Social	0.72%	0.88%	0.97%	0.96%	1.53%	1.43%	1.83%	2.11%	2.40%	2.48%	2.74%	2.86%	2.83%
Previdência Social	15.15%	17.82%	18.26%	16.60%	18.22%	17.03%	18.09%	20.01%	21.50%	21.69%	22.94%	22.77%	20.97%
Saúde	3.29%	3.92%	3.77%	3.10%	3.63%	3.30%	3.38%	3.38%	3.65%	3.65%	3.85%	3.98%	3.23%
Trabalho	1.01%	1.23%	1.26%	1.08%	1.18%	1.15%	1.40%	1.66%	1.83%	2.13%	2.18%	2.27%	2.18%
Educação	1.72%	1.93%	1.96%	1.62%	1.60%	1.46%	1.48%	1.62%	1.83%	2.13%	2.70%	2.76%	2.44%
Cultura	0.04%	0.05%	0.04%	0.03%	0.04%	0.04%	0.05%	0.04%	0.04%	0.05%	0.06%	0.04%	0.03%
Direitos da Cidadania	0.07%	0.10%	0.06%	0.05%	0.06%	0.07%	0.08%	0.05%	0.08%	0.08%	0.10%	0.06%	0.02%
Urbanismo	0.03%	0.08%	0.07%	0.04%	0.13%	0.19%	0.18%	0.07%	0.09%	0.12%	0.13%	0.08%	0.05%
Habituação	0.26%	0.06%	0.02%	0.01%	0.05%	0.05%	0.10%	0.00%	0.01%	0.01%	0.00%	0.00%	0.01%
Saneamento	0.03%	0.04%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.00%	0.00%	0.04%	0.06%	0.04%	0.02%	0.02%
Gestão Ambiental	0.18%	0.31%	0.19%	0.11%	0.13%	0.18%	0.13%	0.11%	0.11%	0.12%	0.14%	0.14%	0.12%
Ciência e Tecnologia	0.20%	0.26%	0.22%	0.23%	0.29%	0.30%	0.32%	0.28%	0.33%	0.36%	0.38%	0.32%	0.25%
Agricultura	0.82%	0.91%	0.81%	0.74%	0.84%	0.75%	0.85%	0.67%	0.64%	0.82%	0.62%	0.59%	0.50%
Organização Agrária	0.18%	0.22%	0.20%	0.16%	0.29%	0.32%	0.36%	0.30%	0.20%	0.18%	0.16%	0.13%	0.08%
Indústria	0.05%	0.08%	0.06%	0.05%	0.17%	0.14%	0.17%	0.23%	0.17%	0.09%	0.10%	0.10%	0.08%
Comércio e Serviços	0.30%	0.46%	0.27%	0.24%	0.23%	0.26%	0.24%	0.13%	0.11%	0.11%	0.10%	0.08%	0.05%
Comunicações	0.07%	0.08%	0.08%	0.07%	0.05%	0.04%	0.04%	0.04%	0.03%	0.03%	0.04%	0.04%	0.03%
Energia	0.09%	0.12%	1.16%	0.45%	0.04%	0.04%	0.04%	0.03%	0.04%	0.05%	0.03%	0.03%	0.03%
Transporte	0.53%	0.66%	0.76%	0.35%	0.40%	0.61%	0.59%	0.49%	0.40%	0.62%	0.83%	0.68%	0.41%
Desporto e Lazer	0.03%	0.05%	0.04%	0.02%	0.03%	0.04%	0.06%	0.06%	0.02%	0.01%	0.02%	0.02%	0.01%
Encargos Especiais ²	21.68%	28.92%	29.50%	26.36%	26.23%	23.28%	34.20%	31.94%	38.07%	40.18%	30.86%	27.60%	39.42%
Refinanciamento da Dívida	47.72%	34.91%	33.92%	42.26%	39.29%	44.78%	31.75%	32.14%	23.10%	16.89%	22.40%	25.40%	17.69%
Refinanciamento da Dívida Contratual	1.10%	1.56%	1.02%	1.45%	0.83%	0.39%	0.33%	0.01%	0.01%	2.70%	3.77%	4.31%	5.54%
Correção Monetária e Cambial da Dívida	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.12%	0.29%	0.17%	0.71%	0.07%
Correção Monetária e Cambial da Dívida	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.02%	0.01%	0.02%	0.00%
TOTAL	100.00%												

Fonte: Elaboração própria com base em SIAFI - STN/CCONT/GEINC(2013)

(1) Nota-se uma diferença de metodologias entre as funções auferidas nos anos pré e pós 2000.

Agregando as despesas de capital financeiro - dívida mobiliária, dívida contratual, juros e amortizações da dívida, e todas as despesas com refinanciamento - e fazendo um comparativo (Gráfico 4) com as despesas de cunho social que, segundo escolha própria²¹, ajudariam a desconcentrar a renda no Brasil - sendo, então compostas por Educação, Saúde, Trabalho, Assistência Social, Saneamento, Energia e Habitação - verificamos uma má qualidade das prioridades do gasto público devido ao seu repasse para as despesas financeiras do orçamento, resultando na falta de *budget* para financiar os gastos sociais. Mais de 40% das despesas executadas pela União no período observado que vai dos anos 2000 ao ano de 2012 foram destinadas exclusivamente às despesas de capital.

Tabela 10 - Gastos por funções sociais escolhidas¹ e despesas com capital financeiro- anos escolhidos² em 100% da execução do OGU

Função	2000	2001	2004	2007	2008	2009	2010	2012
Assistência Social	0.72%	0.88%	1.53%	2.11%	2.40%	2.48%	2.74%	2.83%
Saúde	3.29%	3.92%	3.63%	3.38%	3.65%	3.65%	3.85%	3.23%
Trabalho	1.01%	1.23%	1.18%	1.66%	1.83%	2.13%	2.18%	2.18%
Educação	1.72%	1.93%	1.60%	1.62%	1.83%	2.13%	2.70%	2.44%
Habitação	0.26%	0.06%	0.05%	0.00%	0.01%	0.01%	0.00%	0.01%
Saneamento	0.03%	0.04%	0.01%	0.00%	0.04%	0.06%	0.04%	0.02%
Energia	0.09%	0.12%	0.04%	0.03%	0.04%	0.05%	0.03%	0.03%
Transporte	0.53%	0.66%	0.40%	0.49%	0.40%	0.62%	0.83%	0.41%
TOTAL Despesas Sociais Escolhidas	7.65%	8.83%	8.44%	9.31%	10.20%	11.12%	12.37%	11.15%
Juros e Encargos da Dívida	6.30%	8.75%	8.19%	12.02%	9.22%	9.30%	8.61%	7.83%
Amortização da Dívida	7.12%	9.05%	7.88%	8.31%	14.30%	18.88%	9.87%	18.69%
Amortização da Dívida - Refinanciamento	48.83%	36.47%	40.13%	32.16%	23.24%	19.90%	26.34%	17.46%
TOTAL Despesas com capital financeiro	62.25%	54.27%	56.20%	52.49%	46.76%	48.09%	44.82%	43.98%

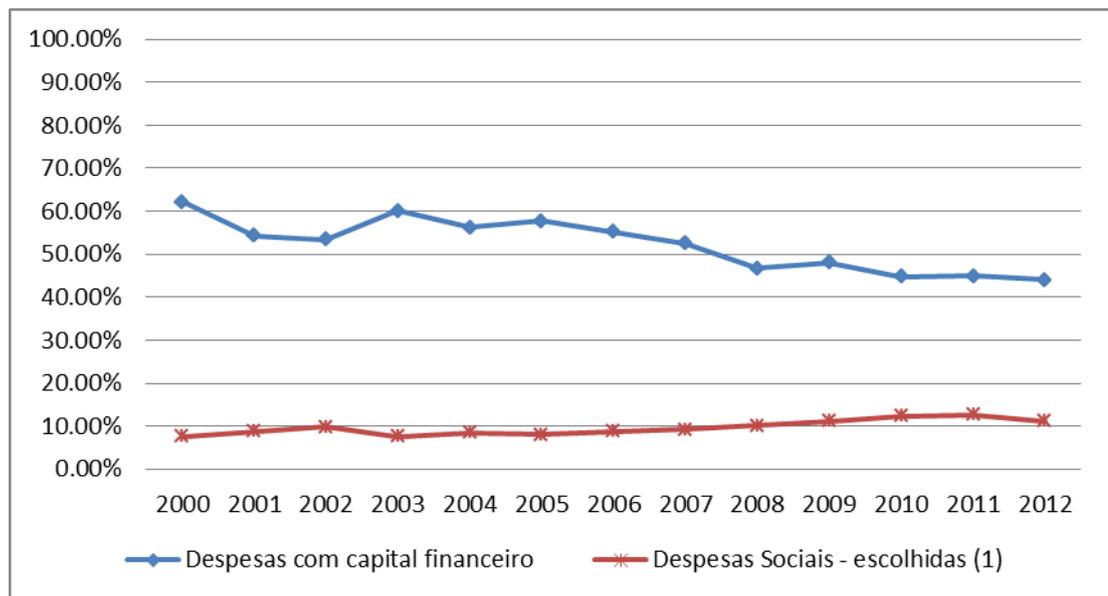
Fonte: Elaboração própria a partir de SIAFI - STN/CCONT/GEIN

Nota: (1) Despesas com as funções Educação, Saúde, Trabalho, Assistência Social, Saneamento, Energia e Habitação. (2) Anos de 2000, 2001, 2004, 2007, 2008, 2009, 2010, 2012.

²¹ Apesar de os gastos com Previdência Social estarem aumentando ao longo do tempo e poderem representar algum tipo de influência na distribuição de renda, foi uma decisão autoral não analisar o dispêndio com esta função.

Considerando os dados da Tabela 10 e do Gráfico 3, observa-se que, apesar das despesas com capital financeiro estarem em declínio, este gasto, em 2012, corresponde com 44% da execução do OGU. Este montante chegar a ser mais de quatro vezes maior do que o montante gasto nas áreas sociais consideradas neste trabalho que, neste ano, representaram em torno de 10%.

Gráfico 3- Evolução das despesas com capital e das despesas sociais¹-OGU - 2000 a 2012



Fonte : Elaboração própria a partir de Chieza e Zimmermann (2013) e SIAFI - STN/CCONT/GEINC

Nota: (1) Despesas com as funções Educação, Saúde, Trabalho, Assistência Social, Saneamento, Energia e Habitação.

Para que o Estado tenha capacidade de solvência, a busca por superávits primários²² guia a execução fiscal brasileira. Porém, embora os superávits brasileiros tenham sido elevados, a relação dívida/PIB se tornou cada vez maior, muito devido à rolagem da própria dívida - apesar de termos visto uma recente queda na relação dívida/PIB que mais se deve aos efeitos de variação cambial (Ferreira, 2009). Pela busca do superávit, a política em vigor tende a se esforçar para reduzir seus gastos correntes, inclusive os de investimentos na sociedade, porém, segundo o que mostram os dados, sem efeito efetivo de redução da dívida. Um grande componente das despesas com a dívida são as despesas com juros que, em grande parte, são alimentados pela indexação destes juros com a taxa Selic. A capacidade financeira do Estado não é suficiente para o pagamento desta despesa, o que traz a necessidade de

²² Superávit primário é a diferença positiva entre as receitas não financeiras deduzidas das despesas não-financeiras.

captação de financiamento no mercado financeiro, pois o superávit primário praticado no país é incapaz de cobrir estes gastos. “A economia brasileira dos anos 1990 e na década atual [2000] tem sido marcada pela ocorrência de superávits primários e déficits nominais, do que resulta até aqui em uma tendência de crescimento da dívida.” (SICSÚ *et al.*, 2007, p.13).

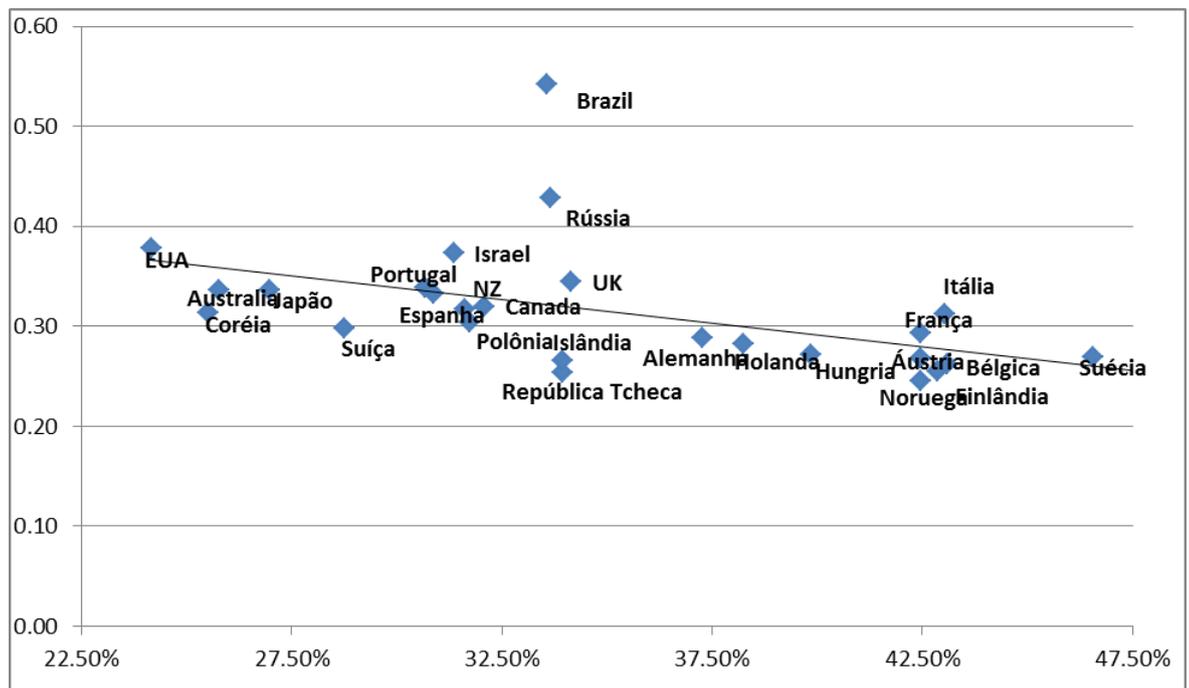
O que se tem, na realidade, é que o Estado retraiu sua função como propulsor do crescimento econômico - o que realizava principalmente em forma de investimentos - e manteve sua participação ativa como “garantidor” *da preservação dos interesses financeiros e rentistas*. (FERREIRA, 2008, p.72, grifo nosso).

4.3 TRIBUTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA PÓS 1988

A Carga Tributária do Brasil à primeira vista parece alta, mas se analisarmos os países da OCDE encontraremos diversos países com uma CT muito maior do que a nossa. Todavia uma CT alta não caracteriza um problema a partir do momento que se nota uma correlação entre esta CT e a distribuição de renda. Para elucidar esta afirmação, o Gráfico 4 nos demonstra no seu eixo “Y” o índice de Gini²³ dos países da selecionados da OCDE mais o Brasil, e no eixo “X” a porcentagem da arrecadação tributária em relação ao PIB. Na ponta esquerda da linha de correlação, vemos os Estados Unidos com um índice de Gini de 0.38 e uma CT que gira em torno de 23%. Na ponta direita da linha está a Suécia, com a maior CT de todos os países observados: 47%, muito devido ao seu tipo de governo “Welfare State”. Seu índice de Gini fica em torno de 0.28. Em torno desta linha se encontram diversos outros países nos quais conseguimos notar a relação quase linear entre a CT e o índice de Gini. A partir destes dados observa-se que o Brasil encontra-se distante da linha de correlação, isto é, apresenta uma alta CT e um alto índice de concentração de renda em comparação aos outros países selecionados. Com uma CT parecida, se encontram Rússia, Reino Unido, Islândia e República Tcheca, no entanto com uma renda melhor distribuída, (IG de 0.428, 0.340, 0.266 e 0.254, respectivamente) em comparação ao Brasil (IG igual 0.54).

²³ O índice de Gini consiste em um número entre 0 e 1, onde 0 corresponde à completa igualdade de renda (onde todos têm a mesma renda) e 1 corresponde à completa desigualdade (onde uma pessoa tem toda a renda, e as demais nada têm).

Gráfico 4 - Índice de Gini x Carga Tributária de países da OCDE selecionados e Brasil



Fonte: Elaboração própria com base em OCDE (2009) para o IG dos países OCDE e IPEADATA (2009) para o IG do Brasil.

Existem diversas explicações para esta concentração de renda vigente no Brasil a despeito da sua alta CT. Como já explicado neste trabalho, o Brasil detém um Sistema Tributário regressivo, em que os impostos indiretos representam a maior parte da receita tributária do país que contribui na concentração de renda. As Constituições Federais e as Reformas Tributárias executadas até hoje tiveram a sua preocupação maior centrada no aumento da arrecadação, sem uma atenção adequada às bases do tributo.

O aumento da carga tributária brasileira foi obtido, basicamente, com tributos cumulativos sobre o consumo, como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos Diretos de Natureza Financeira (CPMF), além do aumento não legislado do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, congelando a tabela e as deduções do Imposto de Renda. A elevação da arrecadação tributária, no entanto, não se destinou para os serviços públicos, mas para cobrir - e apenas em parte - os juros e a amortização da dívida pública que cresceu exponencialmente nos últimos dez anos. (SALVADOR, 2007, p.81).

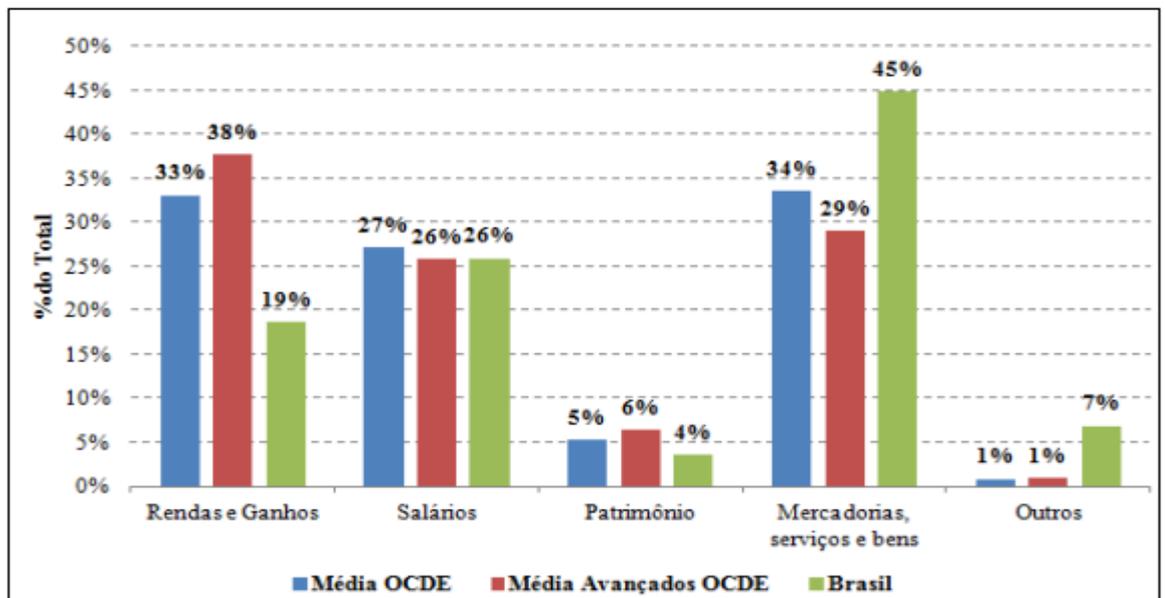
O que é necessário verificar que a concentração de renda, portanto, não é somente fruto da Carga Tributária brasileira, mas também é necessário levar em conta de quem advém o financiamento do Estado brasileiro e de que forma isto se dá. É muito importante perceber que, como já demonstrado na sessão 4.1, praticamente 50% da receita

tributária brasileira deriva de impostos indiretos. Como a propensão marginal a consumir é tanto maior quanto menor a renda do indivíduo - ou seja, é esperado que um indivíduo com menos renda a gaste toda ou quase todas as suas divisas em consumo; enquanto é esperado que um indivíduo com mais renda destine um percentual menor de sua renda para esta mesma função - se argumenta que o resultado da tributação incidente sobre este consumo colabora com grande parte do financiamento do Estado, o que acaba por onerar as classes de menor poder aquisitivo. Neste sentido, segundo Salvador (2007, p. 82),

O Estado brasileiro é financiado pelos trabalhadores assalariados e pelas classes de menor poder aquisitivo, que são responsáveis por 61% das receitas arrecadadas pela União. A população de baixa renda suporta uma elevada tributação indireta, pois mais da metade da arrecadação tributária do país advém de impostos cobrados sobre o consumo. Pelo lado do gasto do Estado, uma parcela considerável da receita pública é destinada para o pagamento dos encargos da dívida, o que acaba beneficiando os rentistas, também beneficiados pela menor tributação. (SALVADOR, 2007, p. 82)

Em efeito de comparação, no Gráfico 5, demonstra-se que o Brasil apresenta muito menos tributação direta (Rendas e Ganhos, Salários e Patrimônio) do que a média dos países do OCDE, e menos ainda do que os países mais avançados do OCDE. No sentido inverso, o nosso país coleta muito mais impostos indiretos que a média dos países do OCDE e mais ainda do que os países mais avançados do OCDE.

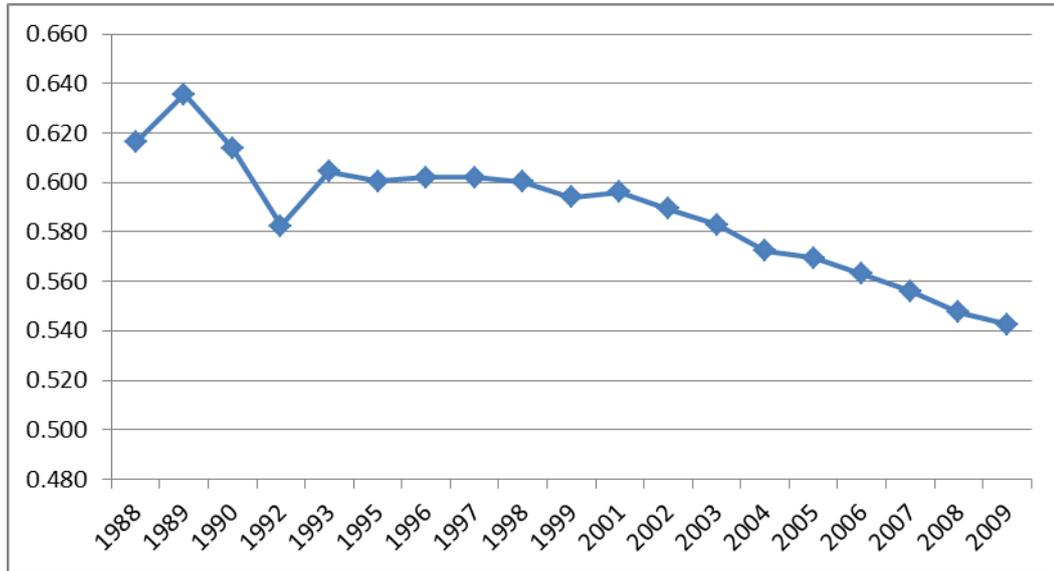
Gráfico 5 - Participação das Bases de Incidência no Total da Carga Tributária do Brasil comparado à média dos países do OCDE e à média dos países avançados do OCDE no ano de 2010



Fonte: Livro Branco da Tributação (2013)

Na publicação da execução OGU de 2012, as despesas com capital financeiro corresponderam a mais de 40% do Orçamento Geral da União (Tabela 10). Composto estes 40% se encontra a proporção da dívida mobiliária, em que o tesouro lança títulos públicos indexados à taxa Selic. Isto, além de criar um problema macroeconômico - na medida em que mexer na taxa de juros acaba por influenciar o aumento da dívida pública -, cria um problema de concentração de renda, pois, um indivíduo que perceba mais do que dez salários mínimos - ao contrário daquele que recebe dois - não precisará dispendir toda sua renda necessariamente em consumo, podendo efetuar algum tipo de poupança, que pode ser realizada via compra de títulos da dívida mobiliária. No final das contas, assim como explanado por Salvador (2007), os rentistas acabam sendo beneficiados pelo sistema tributário e orçamentário vigente, afinal são menos onerados por destinarem uma parte menor de sua renda no pagamento de tributos, comparativamente aos mais pobres. Ao mesmo tempo acabam por receber, em termos relativos, uma maior proporção dos gastos orçamentários do que estes indivíduos na camada pobre, pois os recebe na forma de pagamento de juros da dívida pública mobiliária. Ou seja, os rentistas terão um repasse de divisas provenientes dos rendimentos dos títulos públicos relativamente superior aos gastos que beneficiam a camada mais pobre da sociedade brasileira - levando em conta, neste caso, a média da porcentagem dos gastos com Assistência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Habitação, Saneamento, Energia e Transporte que corresponde a quase 10% da execução do Orçamento Geral da União nos anos selecionados (Tabela10), a despeito dos gastos com capital que variou de 62,25% para 43,98% do total o executado do OGU entre os anos de 2000 e 2012.

Porém, apesar de tudo isto - do sistema tributário injusto decorrente da regressividade de tributos e da destinação de recursos do OGU à financeirização - o índice de Gini vem diminuindo e demonstrando que está havendo uma distribuição de renda no Brasil, conforme demonstrado no Gráfico 6. No ano de 2009, alcançamos o melhor patamar de distribuição de renda do período analisado que vai de 1988 a 2009.

Gráfico 6 - Coeficiente de Gini - Brasil - 1988 a 2009

Fonte: Elaboração própria. IPEADATA (2009).

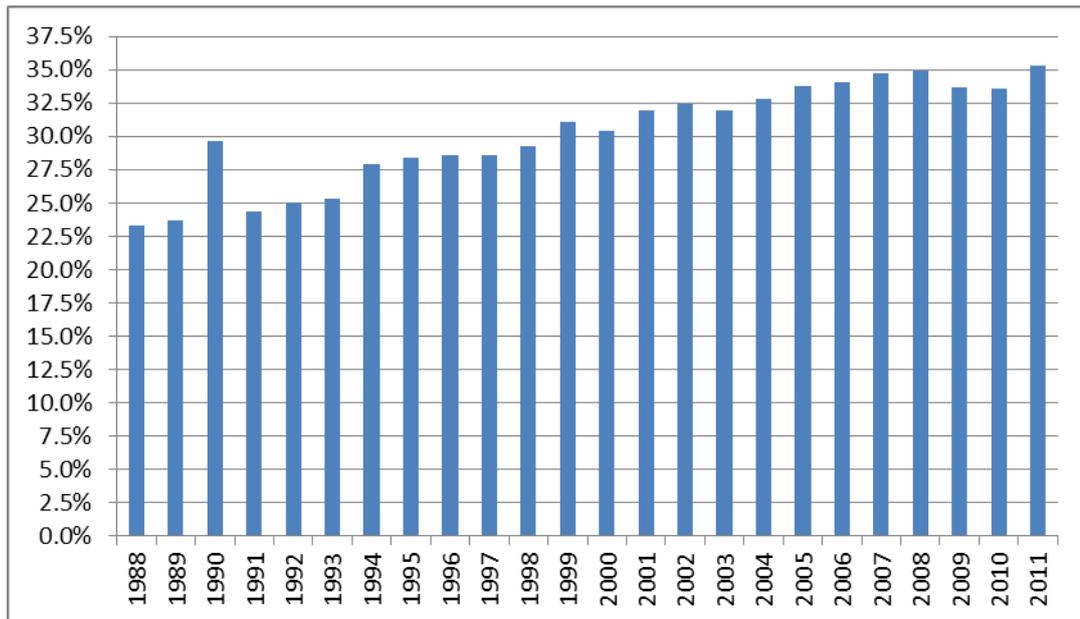
Segundo o texto de discussão número 1647 do IPEA (2011), as mudanças na distribuição de renda no período de 2004 a 2009 foram motivadas pelo momento da economia internacional e pela estabilidade da política macroeconômica que criaram um ambiente favorável à geração de empregos e crescimento econômico. Porém, mais importante do que isto foi o aumento real do salário mínimo que ajudou a transformar a política social como centro do processo de distribuição de renda, ajudando a alterar o perfil das famílias mais pobres da sociedade brasileira, as trazendo para um patamar melhor no que diz respeito a sua renda. Além disto, as transferências de renda tiveram um papel muito importante nesta desconcentração de renda. De 2004 a 2009 o número de beneficiários do BPC - Benefício de Prestação Continuada - teve um aumento de 69% no final deste período, quando o PBF - Programa do Bolsa Família - atingiu 9 milhões de famílias, abrangendo 9 milhões de pessoas.

Entre as dimensões do Brasil sem Miséria, a de inserção produtiva assume grande destaque, sugerindo a importância conferida à atividade laboral para a superação da pobreza extrema. De fato, o crescimento econômico com geração de empregos formais, aliado à política de valorização do salário mínimo, foi o principal determinante da redução da extrema pobreza vivenciada no período 2004-2009. Por sua vez, o PBF [Programa da Bolsa Família], embora tenha contribuído também para este resultado, teve impacto limitado, dado o baixo valor dos seus benefícios, revelando que apenas a transferência realizada pelo programa não é suficiente para retirar as famílias da pobreza extrema. Entretanto, quando a renda do PBF soma-se à renda obtida no mercado de trabalho, as famílias conseguem superar a pobreza extrema (IPEA, 2011, p.51)

Em virtude destas medidas adotadas, a Carga Tributária também aumentou ao longo do período de 1988 a 2011 (Gráfico 7), alcançando o seu maior ponto dentre este período no

ano de 2011. Estes dados demonstraram que há, mesmo que pequena, uma relação entre a Carga Tributária e a distribuição de renda. Se considerarmos o aumento do salário mínimo e a maior formalização do mercado de trabalho responsável por parte deste aumento da Carga Tributária, parecendo, neste caso, que este não decorre do Sistema Tributário atual.

Gráfico 7 - Carga Tributária brasileira - 1988-2011



Fonte: Elaboração própria com base em dados do IBGE e RFB

Sintetizando os principais pontos, a análise sugere que os determinantes fundamentais da dinâmica carga tributária nos últimos anos estão relacionados às características do padrão de crescimento econômico que favorecem a arrecadação dos rendimentos do trabalho (expansão simultânea da massa salarial e do grau de formalização do mercado de trabalho) e, durante os anos 2005-2008, aos possíveis efeitos dos ciclos econômico e do mercado financeiro que ocasionaram um boom na arrecadação dos lucros das empresas. (ORAIR, 2012, p. 59)

No que diz respeito ao gasto público com as transferências de renda, este corresponde a um pouco mais de 2,5% do Orçamento Geral da União. Segundo a publicação número 75 dos comunicados do Ipea de 2011, o gasto social aplicado às transferências tem um papel fundamental na “conciliação dos objetivos de crescimento econômico e distribuição de renda.”. (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2010, p. 16). Demonstrou-se, portanto, que o gasto social traz, realmente, resultados positivos no que tange à distribuição de renda.

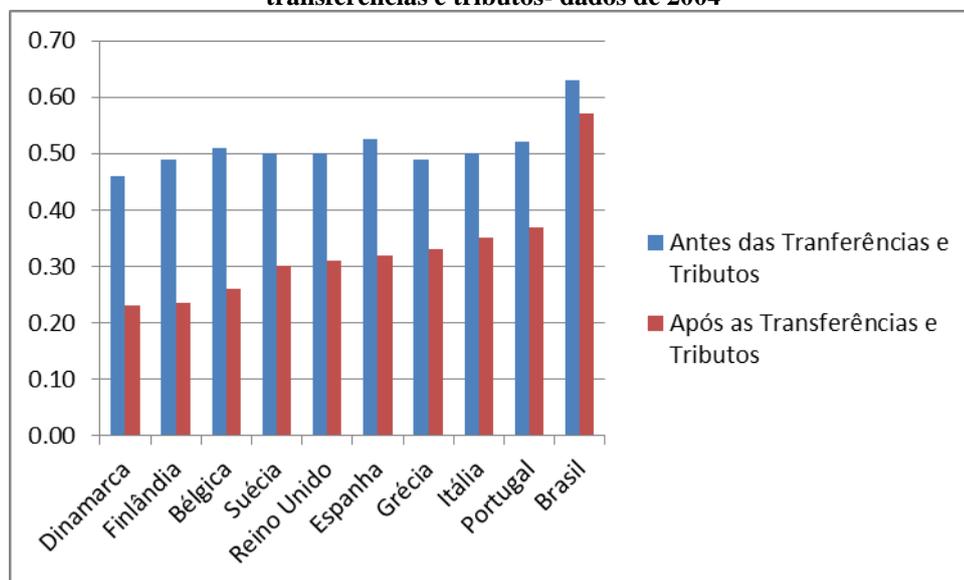
Entre as transferências, gastos incrementais no BPC e no PBF são claramente os que mais contribuem para a queda da desigualdade (-2,33% e -2,15% no índice de Gini estilizado, respectivamente). A previdência social têm efeitos benéficos sobre a desigualdade, reduzindo o nosso índice em 1,2%. [...]. Em suma, vemos resultados

positivos acerca do papel virtuoso do gasto social e, mais especificamente, das transferências de renda direcionadas para os mais pobres. (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2010, p. 16).

Se analisarmos os dados do Gráfico 8 cujos dados foram trazidos com base em Zauli (2005), conseguimos enxergar que em comparação com alguns países da OCDE, a concentração de renda em 2004 do Brasil, após transferências de renda e tributação, praticamente não representou uma grande baixa em relação à análise dos outros países que compõem o Gráfico. Se analisarmos a Dinamarca, por exemplo, a concentração de renda após tributação e transferências de renda diminuiu quase 50%, pois o Índice de Gini deste país se alterou de 0.475 para 0.22. Assim como a Dinamarca, vários outros países tiveram uma maior distribuição de renda após as transferências de rendas e a tributação adequada. Vale ressaltar que estes países detêm um Sistema Tributário com predominância de impostos diretos como visto no Gráfico.

Vemos que não há, em absoluto, um trade-off entre crescimento e equidade, muito pelo contrário: o incremento no gasto do Programa Bolsa Família e no Benefício de Prestação Continuada, por exemplo, provocam, ao mesmo tempo, uma grande variação positiva do PIB e a maior queda na desigualdade. (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2010, p. 15).

Gráfico 8 - Índice de Gini de países selecionados da OCDE e Brasil antes e depois das transferências e tributos- dados de 2004



Fonte: Zauli (2005). Elaboração da autora.

Portanto, notou-se que com uma parcela pequena do OGU em gastos sociais já se consegue melhorar um pouco o índice de concentração de renda do Brasil, melhorando, portanto, a vida de muitos cidadãos.

[...] o gasto público social tem um papel fundamental na conciliação dos objetivos de crescimento econômico e distribuição de renda. Nesse sentido, não há dúvidas de que o crescimento do gasto social nos últimos anos foi parte integrante e imprescindível da melhoria das condições de vida da população brasileira. (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2010, p. 16).

Porém, no que tange as transferências de renda não podemos deixar de lado a característica volátil desta medida política, estando esta à mercê dos governantes do Brasil, correndo o risco, portanto, de que uma mudança no governo faça com que esta medida se esgote, ocasionando com que muitos brasileiros voltem ao seu patamar de renda anterior e podendo ocasionar numa concentração de renda que também volte aos níveis anteriores à implementação destas políticas.

É interessante, desse modo, que sejam mescladas as medidas macroeconômicas que vêm sendo recentemente realizadas, como a política de aumento real do salário mínimo, o incentivo à formalização do mercado de trabalho, e as transferências de renda a um Sistema Tributário justo e equitativo - tendo como base a arrecadação de impostos diretos, onerando de forma correta a cada indivíduo a fim de não deixar com que as classes mais pobres arquem com a maior parte relativa do financiamento do Estado - e, também, à realização de gastos públicos em funções que ajudem a sociedade brasileira a se desenvolver tanto em nível de saúde, intelecto e trabalho, como também em nível cultural. Dessa forma, efetuar-se-ia uma distribuição de renda mais acentuada, pois, apesar de o índice de Gini estar diminuindo, a concentração de renda ainda é considerada muito alta conforme aponta Salm et. Al (2007)

Em vez de investigar o fato, “significativo”, de, em três anos, termos reduzido em 4% o coeficiente de Gini, não teria sido mais útil investigar por que levamos quase um quarto de século para superar a exacerbada concentração de renda nos anos 1980? E, assim mesmo, para afinal reduzir esse coeficiente em apenas 2,2% em relação ao verificado em 1981, já bastante alto? Isso sim é significativo.

5 CONCLUSÃO

O tema da tributação é recorrente na Teoria Econômica. No Brasil este tema está presente, pelo menos, desde a primeira Constituição republicana. O debate, hoje, está centrado principalmente nas distribuições dos tributos entre as três esferas do governo: União, Estados e Municípios. Além disto, muito se fala sobre a progressividade do Sistema Tributário que se daria a partir de que os impostos diretos representassem uma parcela maior do que representam hoje na Carga Tributária.. A partir de todos os dados coletadas e da Teoria Tributária Equitativa, pode se concluir que um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizaria uma maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. Falar em progressividade da tributação é também considerar os aspectos de equidade do sistema tributário.

Ainda que o Brasil tenha avançado na progressividade do gasto social nos últimos anos, pouco mudou em relação à progressividade da tributação – 77% em 1890 e 49% em 2012 de tributos indiretos. Mudar a composição da arrecadação em direção à tributação via impostos diretos, reduzindo a tributação indireta, é o desafio dos próximos anos. Para corrigirmos nossa má distribuição de renda, os impostos diretos devem crescer no “bolo tributário” enquanto os indiretos devem perder participação. Estas medidas não são possíveis sem regulamentar um conjunto de tributos diretos, incidindo sobre a renda e o patrimônio que, somados, representam em torno de 22% da CT (RFB, 2012)– mais faixas para o Imposto de Renda, Imposto sobre Heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, ITR, Imposto sobre Propriedades de Imóveis e Veículos de todos os tipos. Sem esquecer-se de reduzir a participação dos impostos indiretos - ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins, etc. - de mais de 50% na carga tributária.

Além do impacto sobre a distribuição de renda, uma mudança desse porte reduziria os preços de muitos produtos no mercado doméstico, com forte impacto sobre o poder aquisitivo da população de baixa renda (Oliveira, 2010). Comparada a outros países, a carga tributária brasileira está fora dos padrões esperados. Países em desenvolvimento, com alta desigualdade de renda, costumam ter uma carga tributária menor que a brasileira. Já alguns países mais desenvolvidos têm a carga tributária elevada, porém com menores níveis de desigualdades.

Segundo Sicsú (2007), o Estado deve dar condições para que haja um sistema tributário socialmente justo com caráter distributivo, além de obter um sistema de gastos públicos que promova a igualdade de acesso e oportunidades.

Os gastos públicos no Brasil, porém, estão mostrando dia após dia uma grande financeirização e baixo nível de investimento (Capítulo 4.2). O dinheiro coletado na tributação não volta como forma de benefícios para a população que mais é onerada com este tipo de tributo: a classe baixa do país. Ao contrário, esta classe acaba por financiar a camada mais abonada da sociedade já que são estes que tem capacidade de compra e venda de títulos do governo e que são beneficiados com o pagamento dos juros. Em torno de 44% (RFB, 2012) da arrecadação tributária se transfere para o pagamento de dívidas, amortização e pagamento de juros. Em outras palavras, por um lado, a política fiscal tende a ser vinculada como provedora do desenvolvimento econômico e social, priorizando as responsabilidades financeiras. Por outro, o próprio processo de financeirização aprisiona o país às percepções conservadoras dos financistas, que buscam os mercados que lhes proporcionam maiores lucros com baixo risco.

Conclui-se, portanto, que apesar do índice de Gini estar diminuindo ao longo dos anos, isto se deve muito mais ao mercado brasileiro estar aquecido e por termos obtido uma maior formalização do mercado de trabalho, às políticas de aumento real do salário mínimo e às transferências de rendas (IPEA, 2011). O Brasil segundo o World Bank (2013) é o 13º país com maior concentração de renda. Ainda deve se levar em conta que as transferências de renda que fizeram diferença na distribuição de renda e não representaram nem 11% da execução do OGU em 2010, podem ser consideradas medidas paliativas, uma vez que se esta política acaba não se garante que a concentração de renda não voltaria ao patamar anterior às transferências.

Por isso, conclui-se que uma reforma tributária em direção à tributação progressiva juntamente com uma maior priorização do gasto público para com a infra-estrutura do mínimo essencial para a sociedade— saúde, educação, saneamento – poderiam contribuir no que diz respeito à distribuição de renda no Brasil. E, mais ainda, se *linkados* a estas políticas que já estão corroborando para a distribuição de renda, trariam ainda mais benefícios pra sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

- ABRAHÃO, Jorge; MOSTAFA, Joana; HERCULANO, Pedro. **Gastos com política social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda.** 03 fev. 2011 Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110203_comunicadoipea75.pdf>. Acesso em: 2 maio 2013.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. Disponível em: <<http://www.paulocaliendo.com.br/historia/balt.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2013.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO. **Avaliação da estrutura e desempenho do sistema tributário brasileiro.** Livro Branco da Tributação. Janeiro 2013. Disponível em <http://www.joserobertoafonso.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=3053:livro-branco-da-tributacao-afonso-et-al&catid=36:assuntos-fiscais&Itemid=37>. Acesso em: 05 de maio de 2013.
- BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 16 mar. 2013.
- BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil - 2010.** 2011. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>>. Acesso em: 14 de mar de 2013.
- _____. **Histórico da Arrecadação 1994 a 2002** por Estado. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>> Acesso em: 25 de maio de 2013.
- _____. **Carga Tributária no Brasil:** 2011. 2012. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>> Acesso em 23 de maio de 2013.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Receita e Despesa da União:** 1901/2000: Estatística do Séc. XX. Disponível em <<http://seculoxx.ibge.gov.br/en/economicas/financas-publicas>>. Acesso em: 20 de maio de 2013.
- ORGANISATION OF ECONOMIC CO-OPERATION DEVELOPMENT - OECD. **Gini Index:** OECD Countries. 2013a. Disponível em <<http://stats.oecd.org/>>. Acesso em: 10 de jun de 2013.
- _____. **Tax Revenue as percentage of GDP:** OECD Countries. 2013b. Disponível em <<http://stats.oecd.org/>> Acesso em: 10 de jun de 2013.
- BRASIL. **Resultado Fiscal do Governo Fiscal: Despesas.** Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=3#ancora_consulta> Acesso em 17 de abr. de 2013.

BRASIL, **Resultado Fiscal do Governo Fiscal: Receitas**. Disponível em <
http://www3.tesouro.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=3#ancora_consulta>
 Acesso em 17 de abr. de 2013.

BRASIL, **Execução Orçamentária: União**. Disponível em <
http://www3.tesouro.gov.br/series_temporais/principal.aspx?subtema=4#ancora_consulta>
 Acesso em 17 de abr. de 2013.

CHIEZA, R. A.; ZIMMERNANN, A. **Estado e crise no Brasil: a financeirização dos gastos públicos**. In: CONGRESSO ANUAL DA SOCIETY FOR THE ADVANCEMENT OF SOCIO-ECONOMICS, 25., 2013, Milão. **Anais...** Milão: Editora, 2013.

FERREIRA JANSEN, M. R. Financeirização: impacto nas prioridades de gasto do Estado - 1990 a 2007. In: MARQUES, Rosa Maria; JANSEN FERREIRA, Mariana Ribeiro. (Org.). **O Brasil sob Nova Ordem**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

IBGE. **Despesas Públicas**. Disponível em <
http://downloads.ibge.gov.br/downloads_estatisticas.htm>. Acesso em: 25 de maio de 2013.

IPEA. **Pobreza, desigualdades e políticas públicas**. 12 Jan. 2010. Disponível em: <
http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/100112Comunicado38.pdf>.
 Acesso em: 20 de maio de. 2011.

_____. **Assistência Social**. Brasília 2012 Disponível em
 <https://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/politicas_sociais/bps_20_cap02.pdf>
 Acesso em: 14 maio 2013.

IPEADATA. **Índice de Gini no Brasil: Série temporal**. Disponível em <
<http://www.ipeadata.gov.br/>>. Acesso em: 14 de jun de 2013.

KHAIR, Amir. **Prioridade à justiça tributária**. 2008. Disponível em
 <<http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair220408.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2013

LAGEMANN, Eugenio. Tributação equitativa. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 22, n. 1, p. 288-306, 2001.

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ecológica**. Ensaio FEE. Porto Alegre: FEE, 2002, v. 23, n. 1, p. 301-324

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação Ótima**. Ensaio FEE. Porto Alegre: FEE, 2004, v. 25, n. 1, p. 403-426

MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas: Teoria e Prática**. São Paulo, CAMPUS, 1976

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Carga Tributária Brasileira – 2002/2012: estimação e análise dos determinantes da evolução recente**. Brasília, 2012. Disponível em
 <<http://161.148.1.246/esafsite/premios/stn/STN2012/Resultados/Tema%202%20>

%201%C2%BA%20Lugar%20-%20Rodrigo%20Oct%C3%A1vio%20Orair%20-%20072.pdf> Acesso em: 14 maio 2013.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (2010). **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro:1889-2009** – Texto para Discussão IPEA 1469, janeiro de 2010.POCHMANN, M. . Tributação que Aprofunda a Desigualdade. **Carta Social e do Trabalho, Cidade, v. 1, p. 5-9, mês 2008.**

REZENDE, Fernando. **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil**: desafios da reforma tributária. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1983.

SALM, Claudio. Relatório IPEA, Sobre a recente queda da desigualdade de renda no Brasil, Ipea, agosto de 2006.

SALVADOR, Evilásio; BOSCHETTI, Ivanete. Orçamento da seguridade social e política econômica: perversa alquimia. **Serviço Social e Sociedade**, São Paulo, v. 87, p. 25-57, mês 2006.

SICSÚ, João. (Org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007.

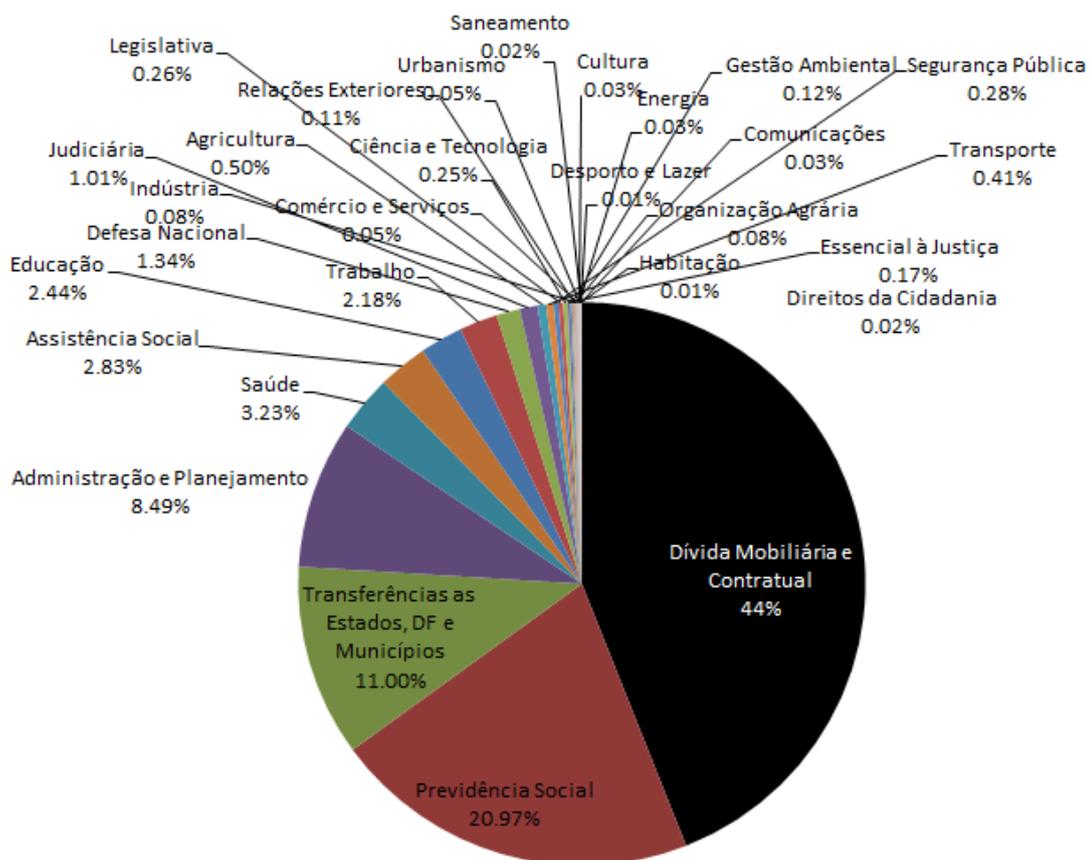
SMITH, Adam. **Riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Abril Cultural, 1983. Vol. 2.

WORLD BANK. **Gini Index Ranking**. 2013. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicador/SI.POV.GINI>> . Acesso em: 13 de jun de 2013.

ZAULI, Eduardo Meira. **Gastos sociais, pobreza e desigualdade de renda no Brasil**: Pensar BH/ política social. 2005. Disponível em: <<http://democracia.undp.org/ctr/redir.asp?ctr=809&url=http://democracyreport.undp.org/downloads/relatorio>>. Acesso em: 01 jun. 2013

APÊNDICES

APÊNDICE A - Orçamento Geral da União executado em 2012 - classificação por função



Fonte: Elaboração Própria a partir de SIAFI - STN/CCONT/GEINC(2013).

APÊNDICE B - Ranking dos países a partir do Índice de Gini - 20 maiores e 20 menores

Rank	Country	Value	Year of data
1	Seychelles	65.77	2007
2	Comoros	64.3	2004
3	Namibia	63.9	2004
4	South Africa	63.14	2009
5	Botswana	60.96	1994
6	Haiti	59.21	2001
7	Angola	58.64	2000
8	Honduras	56.95	2009
9	Central African Republic	56.3	2008
10	Bolivia	56.29	2008
11	Colombia	55.91	2010
12	Guatemala	55.89	2006
13	Brazil	54.69	2009
14	Zambia	54.63	2006
15	Belize	53.13	1999
16	Suriname	52.88	1999
17	Lesotho	52.5	2003
18	Paraguay	52.42	2010
19	Chile	52.06	2009
20	Panama	51.92	2010
133	Egypt	30.77	2008
134	Luxembourg	30.76	2000
135	Pakistan	30.02	2008
136	Romania	30	2009
137	Montenegro	29.99	2008
138	Ethiopia	29.83	2005
139	Austria	29.15	2000
140	Kazakhstan	29.04	2009
141	Germany	28.31	2000
142	Bulgaria	28.19	2007
143	Afghanistan	27.82	2008
144	Serbia	27.8	2009
145	Belarus	27.22	2008
146	Finland	26.88	2000
147	Ukraine	26.44	2009
148	Slovak Republic	26	2009
149	Czech Republic	25.82	1996
150	Norway	25.79	2000
151	Sweden	25	2000
152	Japan	24.85	1993
153	Denmark	24.7	1997

Fonte: Elaboração própria com base em dados de World Bank (2013)