

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

INSTITUTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS
TRANSFORMAÇÕES NO PERÍODO RECENTE**

MICHEL BARBOSA QUINTELA

matrícula nº:110051193

Orientador: Profa. Denise Lobato Gentil

Setembro 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

INSTITUTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS
TRANSFORMAÇÕES NO PERÍODO RECENTE**

MICHEL BARBOSA QUINTELA

Matrícula n°:110051193

Orientador: Profa. Denise Lobato Gentil

Setembro 2017

As opiniões expressas neste trabalho são da exclusiva responsabilidade do autor

RESUMO

A intenção deste trabalho é fazer uma análise das mudanças no sistema tributário nacional no período pós constituição de 1988 englobando, em especial, os governos dos presidentes Fernando Henrique Cardoso, Lula e Dilma Rousseff mostrando as principais deficiências da estrutura tributária e elucidando seu papel de destaque para a o cenário de concentração da renda brasileira. Para isso, o primeiro capítulo mostrará as diferentes formas de tributo além do peso das diferentes bases de incidência na carga total comprando com outros países. O segundo analisará as mudanças do sistema tributário nacional e também evidenciará suas falhas e deficiências. Por fim, o ultimo capítulo versará sobre a evolução da carga tributária bruta e como as desonerações ocorridas no período (2011-2015) impactaram o financiamento da Seguridade Social- que é um importante instrumento de redistribuição de renda.

LISTA DE SIGLAS

CF- Constituição Federal
CLT- Consolidação das Leis do Trabalho
COFINS- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL- Contribuição sobre o Lucro Líquido
CSLL- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB- Carga Tributária Bruta
CTN- Código Tributário Nacional
DRU- Desvinculação das Receitas da União
EPU- Encargos Previdenciários da União
FAT- Fundo de Amparo ao Trabalhador
FEF- Fundo de Estabilização Fiscal
FIP- Fundos de Investimento em Participação
FMIEE- Fundos Mútuos de Investimentos em Empresas
FSE- Fundo Social de Emergência
ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IGF- Imposto sobre Grandes Fortunas
IOF- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU- Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRPF- Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS- Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI- Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos
ITCMD- Imposto Sobre Transações Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens e Direitos
ITR- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LOAS- Lei Orgânica da Assistência Social
MDS- Ministério do Desenvolvimento Social
MPS- Ministério da Previdência Social
MS- Ministério da Saúde
OCDE- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP- Programa de formação de Patrimônio do Servidor Público
PIB- Produto Interno Bruto
PIS- Programa de Integração Social
POF- Pesquisa Orçamentária Familiar
RMV- Renda Mensal Vitalícia
Selic- Sistema Especial de Liquidação e Custódia

Lista de Tabelas e Lista de Gráficos.

Gráfico 1- Evolução da Carga Tributária Bruta- 1988/2010 (em % do PIB).....	32
Gráfico 2- CTB no Brasil e em países selecionados da OCDE no ano de 2014 (em % do PIB).....	47
Gráfico 3- CTB Brasil e Países da América Latina no ano de 2014 (em % do PIB).....	47
Gráfico 4- Evolução da Carga Tributária Bruta- 2011-2015 (em % do PIB).....	58
Tabela 1- Arrecadação entre as diferentes entidades federativas em % do PIB e da arrecadação no ano 2015.....	17
Tabela 2- Participação das bases de incidência na arrecadação total 2006 a 2015.	17
Tabela 3- Carga tributária das diferentes bases de incidência em (% do PIB) 2006 a 2015	18
Tabela 4- Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capitais no Brasil e Média dos Países OCDE em 2014 (% do PIB).....	19
Tabela 5- Carga Tributária sobre Bens e Serviços no Brasil e Média OCDE em 2014. (Em % do PIB)	22
Tabela 6- Carga Tributária sobre a Propriedade no Brasil e Média OCDE em 2014. (Em % do PIB)	25
Tabela 7- Carga Tributária sobre Folha de Salários (inclusive previdência) no Brasil e Média OCDE em 2014 em % do PIB.	29
Tabela 8- Encargos e alíquotas que incidem sobre a folha de pagamentos.....	30
Tabela 9- Distribuição Pessoal da Renda no Brasil 1981-1995 (%)......	34
Tabela 10- Carga Tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 a 2003).....	49
Tabela 11- Estimativas das Desonerações Tributárias do Governo Federal (valores em R\$ bilhões de reais).....	57
Tabela 12- Receitas da Seguridade Social 2010-2015 (em R\$ milhões constantes de 2015).....	60
Tabela 13- Receitas da Seguridade Social no período 2010-2015 (% da receita total).....	61
Tabela 14- Receitas da Seguridade Social no período 2010-2015 (em R\$ milhões constates de 2015).....	62
Tabela 15- Desonerações Tributárias em milhões (correntes) e em % do PIB.....	63
Tabela 16- Despesas da Seguridade Social no período 2010-2015, em milhões de R\$.	64
Tabela 17- Despesas realizadas em relação ao PIB.....	65
Tabela 18- Dívida Ativa, Débitos Previdenciários (em R\$ milhões correntes).....	70

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I- A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA DO BRASIL	10
I.1- Tributo.....	10
I.1.1- Imposto.....	11
I.1.2- Taxas	12
I.1.3- Contribuições de Melhoria	13
I.1.4- Contribuições Especiais.	13
<i>I.1.4.1 Contribuição Social</i>	13
<i>I.1.4.2-Contribuição de interesse das categorias profissionais</i>	15
<i>I.1.4.3-Contribuições de Interesse das Categorias Econômicas</i>	15
<i>I.1.4.4-Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico</i>	15
I.1.5- Empréstimo Compulsório	16
I.2. A Estrutura Tributária Brasileira.....	16
<i>I.2.1 Tributos sobre a renda</i>	18
<i>I.2.2 Tributos sobre mercadorias, bens e serviços</i>	21
<i>I.2.3 Tributos sobre a propriedade</i>	25
<i>I.2.4 Tributos sobre operações financeiras</i>	27
<i>I.2.5 Tributos sobre a folha salarial</i>	28
I.3. Breves Conclusões.....	30
CAPÍTULO II- EVOLUÇÃO E IMPACTOS DA CARGA TRIBUTÁRIA DE 1988-2010	32
II.1- Evolução da Carga Tributária Bruta pós-constituição de 1988.	32
II.2- Deficiências da estrutura tributária brasileira.	43
<i>II.2.1 Distorções na tributação sobre a renda e a propriedade</i>	43
<i>II.2.2 Elevada Carga Tributária</i>	46
<i>II.2.3 Alta Regressividade</i>	48
<i>II.2.4 Guerra Fiscal</i>	50
II.3- Considerações sobre o Sistema Tributário Nacional	51
CAPÍTULO III- EFEITOS DA POLÍTICA FISCAL RECENTE SOBRE A SEGURIDADE SOCIAL 2011-2015 ...	53
III.1- A “Nova Matriz Econômica”	53
III.2- A evolução da carga tributária no período 2011-2015	55
III.3- A Seguridade Social Brasileira	59
<i>III.3.1- Receitas e Despesas da Seguridade Social</i>	59
<i>III.3.2- Desoneração sobre a folha de pagamentos e a Seguridade Social</i>	65
CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

INTRODUÇÃO

O Estado possui, na forma da arrecadação tributária, uma poderosa ferramenta para promover o crescimento econômico e o bem-estar da sociedade. Enquanto uma política de Estado, a tributação pode promover a redução da desigualdade social, através da maior taxação das famílias de alta renda e da grande propriedade acarretando em uma melhor distribuição de renda, pode controlar os fluxos de entrada e saída de capitais do país de forma a contornar crises financeiras que derivam de ataques especulativos e pode, ainda, favorecer, no longo prazo, a produção de bens e serviços desonerando investimentos e exportações, aumentando, assim, a competitividade da indústria nacional.

Um sistema tributário pode estar, portanto, a serviço do desenvolvimento econômico, da redistribuição da renda e da garantia de direitos sociais básicos, assim como pode exercer uma função radicalmente contrária a esses princípios ou aderir apenas parcialmente a eles. Este trabalho analisará a estrutura de tributos no Brasil e a evolução da carga tributária brasileira no período pós-constituição de 1988 procurando descrever como se deu a criação de um novo sistema tributário que descentralizou recursos e competências da esfera da União para Estados e municípios e que buscou promover a redistribuição de renda, através da criação do Sistema de Seguridade Social, um importante instrumento no combate à desigualdade social, que acabou por mudar os indicadores de pobreza e desigualdade no Brasil por quase duas décadas.

Este estudo também abordará um fenômeno específico mais recente ocorrido na estrutura tributária brasileira, particularmente após 2011: as modificações na grandeza das receitas que financiam o sistema de proteção social brasileiro através de políticas de desoneração tributária e de reedições sucessivas das desvinculações de receitas da União – DRU, que deveriam ter, ambas, um caráter transitório. Estas medidas, juntamente com a perda de dinamismo econômico que dilapidou a base de tributação do sistema de seguridade social, trouxeram como consequência novas rodadas de reformas da previdência social restritivas de direitos e, portanto, provocaram o agravamento da regressividade do sistema tributário e de gastos públicos. Essa análise exigirá uma descrição panorâmica da política social dos anos 2000 e de seu enlace com a política macroeconômica (fiscal e monetária), o que será tratado na parte final deste trabalho.

Esta monografia está dividida em três capítulos além desta introdução: o primeiro, procura fazer uma descrição do Sistema Tributário Nacional e de suas especificidades, comparando, sempre que possível, com a estrutura da carga tributária da OCDE; o segundo, busca fazer um estudo da evolução e dos impactos da Carga Tributária Brasileira no período pós-Constituição Federal de 1988 a 2010 e de sua capacidade de servir de instrumento de enfrentamento das desigualdades sociais; e, por último, o terceiro capítulo se propõe a estudar a Política Tributária do período 2011-2015 e seus efeitos sobre a Seguridade Social. O objetivo deste capítulo será avaliar o caso específico dos tributos que financiam a Seguridade Social a partir do ponto de vista da política de deterioração de suas fontes de financiamento (as contribuições sociais) que passou a ser utilizada como dupla estratégia: por um lado, como estímulo à competitividade das empresas nacionais e suposto mecanismos de criação de empregos; por outro, como fator de desequilíbrio do orçamento da seguridade social e, assim, servindo de justificativa para propostas de reformas da previdência restritivas de direitos e viabilizadoras da privatizações de serviços que poderiam ser proporcionados pelo Estado.

CAPÍTULO I- A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA DO BRASIL.

O presente capítulo destina-se a fazer uma descrição do sistema tributário brasileiro. Inicialmente procura-se demonstrar as conceituações dos vários tributos e as competências tributárias da União, Estados e Municípios. Posteriormente, será feito um estudo dos pesos dos vários tipos de tributos, de acordo com sua base de incidência, em relação à carga total, fazendo comparações com outros países, particularmente com os membros da OCDE.

A Constituição Federal de 1988 instituiu impostos, taxas, contribuição de melhoria, as contribuições (que podem ser de três tipos: contribuições sociais, intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) e o empréstimo compulsório.

I.1.-Tributo

Tributo é um dever fundamental que respeita o princípio da capacidade contributiva. De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966), em seu artigo terceiro, tributo é definido da seguinte maneira:

“Art.3 Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Constata-se que o tributo pode ser cobrado não apenas em moeda, mas também em outros valores correspondentes; não pode ser usado como uma penalidade e só pode ser instituído através de lei, ou seja, exclui-se a aprovação de tributos mediante decretos ou medidas provisórias.

O termo que vale ser esclarecido é “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, há o afastamento da discricionariedade na cobrança do tributo (SANTI, 2008).

Em suma, existem limitações ao Poder Público no que se refere ao poder de tributar ¹, (MACHADO, 2011). Destaca-se a necessidade de se respeitar alguns princípios como: da legalidade para instituir ou aumentar um imposto; proibição de tratamento desigual entre os contribuintes; irretroatividade da lei tributária, ou seja, proibição de cobranças de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei; o tributo não pode ser utilizado como confisco e proibição de instituir impostos (apenas esta espécie de tributos) sobre certos bens e pessoas (chamadas imunidades objetivas e subjetivas). (DUTRA, 2017)

Pela leitura do art. 4º do Código Tributário Nacional e do art.145 da Constituição Federal pode-se constatar que os tributos dividem-se em impostos, taxas e contribuição de melhoria. No entanto, uma análise mais aprofundada dos arts. 148 e 149 da Constituição Federal mostra mais duas modalidades tributárias: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

1.1.1 Imposto

Assim como no caso dos tributos, a Constituição Federal não apresenta uma definição para o termo, mas utiliza a mesma definição usada no Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 16.

“Art.16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”

¹ Ver art. 150 da CF/1988

Pode-se ver que é uma definição que não apresenta alguns elementos próprios dos impostos como o princípio da capacidade contributiva presente no artigo 145 da Constituição Federal (CF). Importante mencionar que seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica.

Há uma diferenciação a ser feita entre impostos diretos e indiretos. Os diretos são os impostos incidentes sobre a própria pessoa que paga sendo ela responsável pelo lançamento, seja através de declaração ou de avaliação. Neste caso, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato são a mesma pessoa (como é o caso do Imposto de Renda da Pessoa Física). Os indiretos são os incidentes sobre uma terceira pessoa, o contribuinte de fato, que é quem suporta o ônus do imposto. Isso ocorre porque o contribuinte de direito, aquele designado em lei para recolher o tributo, repassa tal ônus para um terceiro (o contribuinte de fato), como ocorre na relação entre as empresas e os consumidores, no momento da venda, quando acabam repassando o valor do imposto que incide sobre o consumo para o preço das mercadorias vendidas (como exemplo pode-se citar o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Municipal).

1.1.2- Taxas

As taxas são tributos vinculados à prestação de algum tipo de serviço público.

A prestação pelo serviço de polícia também entra no escopo das taxas. Na Constituição tal conceito está expresso da seguinte maneira:

Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos

II- taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

A competência de instituir as taxas é comum a todos os entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Um exemplo de taxa é a cobrada pelo recolhimento público do lixo domiciliar.

1.1.3- Contribuições de Melhoria

São tributos decorrentes de obras públicas que propiciam a valorização do imóvel de determinado contribuinte. Seguem, principalmente, o princípio do custo/benefício além de serem de competência comum aos entes federados. O membro da federação responsável pela obra tem o direito de cobrar este tributo dos contribuintes beneficiados por tal realização. No entanto, ela pode ser cobrada simultaneamente pela União, Estados e Municípios desde que os três participem da realização da obra pública.

1.1.4- Contribuições Especiais.

As contribuições especiais englobam as contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A União tem a competência para instituí-las.

1.1.4.1 Contribuição Social.

As contribuições sociais são a principal forma de financiamento do sistema de seguridade social brasileira, abrangendo os sistemas de saúde, a previdência social, a assistência social além do seguro-desemprego ao trabalhador desempregado.

É de competência da União a instituição de tais tributos, porém os trabalhadores do funcionalismo público estadual e municipal pagam este tipo de contribuição ao ente federativo no qual estão empregados, em outras palavras, Estados, Municípios e o Distrito

Federal estão autorizados a cobrar contribuições sociais de seus servidores. Tal fato está expresso no texto constitucional.

“Art.149 § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.”

Conforme definido pela Constituição Federal, as contribuições sociais possuem regime jurídico bem definido, disposto no artigo 195: “A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições Sociais”: dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores; sobre a receita de concursos de prognósticos. Conclui-se, dessa maneira, que esta modalidade de contribuição (a contribuição social) ingressa diretamente no orçamento da Seguridade Social, descrito no artigo 165, § 5º, III/CF, não constituindo, assim, receita do Tesouro Nacional.

Pertencem ao campo das contribuições sociais: a) as Contribuições Previdenciárias, destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, e são formadas pelas contribuições dos empregados e empregadores, dos trabalhadores autônomos e dos administradores de concursos prognósticos; b) a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) que incidia, inicialmente, sobre a receita operacional bruta; porém, a partir de 01.02.2004, para as empresas optantes pelo IRPJ com base no lucro real, com exceções específicas², acabou a cumulatividade da COFINS, passando a ser permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da empresa (no regime não cumulativo, a alíquota da COFINS é de 7,6%); c) o PIS (Programa de Integração Social) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor)³, destinados a compor o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), gerando benefícios como o Abono Salarial e o Seguro-Desemprego (o PIS é destinado aos que atuam no setor privado e o PASEP aos

² As exceções são: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

³ Os PIS/PASEP foram inicialmente instituídos como tributos cumulativos, incidentes sobre o faturamento. Porém, a partir de 2002 passaram a ter um regime de incidência não cumulativo, regime este em que é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, a alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP é de 1,65%.

servidores públicos); d) a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que recai sobre o lucro.

As contribuições sociais são espécies de contribuições com a destinação específica de custear o pagamento dos benefícios previdenciários, sociais e serviços de saúde (SUS). Há, desse modo, uma incidência vinculada ao contribuinte: por meio do custeio da seguridade social ele terá direito a ações de saúde pública, previdência social e assistência social (e o seguro-desemprego). Essas contribuições financiam o sistema da seguridade social. Os benefícios da Previdência Social são diretamente contributivos, isto é, exigem o recolhimento de tributos para serem recebidos. Os serviços de saúde e de assistência social são universais e não contributivos.

I.1.4.2-Contribuição de interesse das categorias profissionais.

São devidas pelo indivíduo que participa de determinado grupo profissional com o intuito de auferir recursos à atividade de controle e disciplina da profissão, são inclusos nesses grupos, por exemplo: OAB, CREA, CRM, CRC. São de competência exclusiva da União.

I.1.4.3-Contribuições de Interesse das Categorias Econômicas.

Visam o financiamento de grupos que protegem os interesses da classe trabalhadora, da qual o contribuinte é integrante, em suma, os sindicatos. Também são de competência exclusiva da União.

I.1.4.4- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

Sua função é regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), ou seja, vão além das funções essenciais do Estado de Bem-Estar Social. Sua competência é exclusiva da União.

1.1.5- Empréstimo Compulsório

Na Constituição Federal/1988 está descrito:

Art.148. A União, mediante lei complementar poderá instruir empréstimos compulsórios:

Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência

No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art.150, III, b

Pode-se entender os empréstimos compulsórios como uma prestação pecuniária com direito a restituição ao contribuinte. Cada cidadão contribuirá de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Analisando o disposto no artigo 148 observa-se que no ordenamento jurídico brasileiro, tal tributo pode ser instituído apenas em caso de custeio das despesas extraordinárias causadas por calamidade pública; guerra, ou sua iminência e de investimento público de caráter urgente. A União tem competência exclusiva de tal tributo.

I.2. A Estrutura Tributária Brasileira.

A carga tributária brasileira é considerada elevada nas comparações internacionais, chegando a 32,66% do PIB no ano de 2015, de acordo com dados da Receita Federal, maior do que a de seus vizinhos sul americanos e próxima à média dos países membros da OCDE. A maior parte da carga tributária é de competência da União (68,26% do total da arrecadação, conforme tabela 1) deixando para estados e municípios uma menor parte do bolo total.

A alta arrecadação por parte da União pode ser compreendida pela responsabilidade, exclusiva de tal ente, de financiar a seguridade social atribuída pelo legislador em 1988.

Tabela 1- Arrecadação entre as diferentes entidades federativas em % do PIB e em % da arrecadação total no ano 2015.

Entidade Federativa	% do PIB	% da arrecadação
União	22,29%	68,26%
Estados	8,28%	25,37%
Municípios	2,08%	6,37%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

Nesta seção do capítulo será mostrado o peso sobre a carga tributária dos diferentes tributos presentes no ordenamento jurídico brasileiro, separados pela sua base de incidência.

A tabela a seguir mostra a participação percentual das diferentes bases de incidência dos tributos em relação à arrecadação total no período 2006-2015. Nota-se a predominância dos tributos sobre bens e serviços, em torno de 50% da arrecadação e a também elevada incidência sobre a folha de salários, ao redor de 25%. Por outro lado, constata-se a baixa tributação sobre a propriedade (entre 3,5% e 4,4% da arrecadação total, com leve tendência de alta), bem como a acentuada perda de participação, ao longo do período analisado, da tributação sobre transações financeiras, que oscilou de 4,82% em 2006 para 1,8% em 2015.

Tabela 2- Participação das bases de incidência na arrecadação total 2006 a 2015.

Tipo de Base	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renda	18,47%	19,30%	20,45%	19,63%	18,26%	19,08%	17,92%	18,15%	18,05%	18,27%
Folha de Salários	24,46%	24,25%	24,23%	26,28%	26,01%	25,61%	26,43%	25,79%	25,95%	25,83%
Propriedade	3,47%	3,52%	3,56%	3,91%	3,79%	3,74%	3,89%	3,94%	4,17%	4,44%
Bens e Serviços	49,65%	47,85%	49,77%	48,45%	49,71%	49,32%	49,81%	50,41%	50,20%	49,68%
Trans. Financeiras	4,82%	4,82%	2,03%	1,79%	2,11%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

A tabela 3, a seguir, tem como função ilustrar a participação das diferentes bases de incidência como percentagem do PIB brasileiro, reforçando a forte presença da tributação sobre bens e serviços e a baixa tributação sobre a propriedade e sobre transações financeiras.

Tabela 3- Carga tributária das diferentes bases de incidência em (% do PIB) 2006 a 2015

Tipo de Base	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Renda	6,15%	6,50%	6,86%	6,33%	5,92%	6,37%	5,86%	5,93%	5,58%	5,97%
Folha de Salários	8,15%	8,16%	8,12%	8,48%	8,44%	8,55%	8,64%	8,43%	8,41%	8,44%
Propriedade	1,16%	1,19%	1,19%	1,26%	1,23%	1,25%	1,27%	1,29%	1,35%	1,45%
Bens e Serviços	16,21%	16,11%	16,69%	15,63%	16,13%	16,47%	16,29%	16,47%	16,28%	16,22%
Trans. Financeiras	1,61%	1,62%	0,68%	0,58%	0,68%	0,73%	0,64%	0,55%	0,52%	0,59%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

1.2.1 Tributos sobre a renda.

Para a teoria econômica tradicional, tributos sobre a renda representam um desestímulo ao esforço produtivo de uma sociedade, pois há uma queda na recompensa por tal esforço. No ano de 2015 representaram uma arrecadação de 5,97% do PIB e 18,27% da arrecadação total, segundo dados da Secretaria da Receita Federal (2016), valores que se mantiveram relativamente estáveis nos anos anteriores (2006-2015), o que demonstra o pouco empenho da política tributária em fazer uma tributação mais justa.

Comparando com os países da OCDE, observa-se uma maior ocorrência desses tributos na carga tributária total (ver Tabela 4 a seguir). Tributar a renda de forma progressiva (tributos progressivos são aqueles cuja alíquota torna-se crescente com o aumento da renda) é um dos principais instrumentos de uma política econômica que busque contornar os desequilíbrios sociais, o que significa dizer que, em comparação a esse determinado grupo de países da OCDE, o Brasil apresenta um dos sintomas claros de subdesenvolvimento, que é a tendência à regressividade no seu sistema tributário.

Tabela 4- Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capitais no Brasil e Média dos Países OCDE em 2014 (% do PIB)

Brasil	5,58%
OCDE	12,00%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

Abaixo serão listados os principais tributos sobre a renda:

I.2.1.1 Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

É um imposto direto, de caráter pessoal, que recai sobre a renda e os proventos de contribuintes residentes no País ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil. Apresenta alíquotas variáveis conforme a renda dos contribuintes, de forma que os de menor renda não sejam alcançados pela tributação. Antes de 2008 apresentava três alíquotas: 0%, 15% e 27,5%. A partir do ano calendário de 2009, passaram a vigorar cinco alíquotas que variam entre 0%, 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%. Tem como base de incidência o rendimento bruto anual menos as deduções legais, competência da União.

Já o imposto de renda da pessoa física retido na fonte é de competência tanto da União quanto dos Estados e dos Municípios e sua base tributária incide sobre o rendimento bruto mensal menos as deduções legais; suas alíquotas variam entre 0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

I.2.1.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

Imposto direto e progressivo que incide sobre o lucro. São contribuintes desse imposto as pessoas jurídicas ou empresas individuais, sua base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais. A alíquota incidente é de 15%, há ainda a existência de um adicional de 10% para as empresas com lucro superior a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do respectivo período de apuração. Também existe a opção pelo Simples Nacional ou Super Simples. Nele as micro e pequenas empresas podem recolher mensalmente seus impostos, entre eles o IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS, através de um documento único.

I.2.1.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

É uma contribuição que visa o financiamento da seguridade social. A lei 13.169/2015 aumentou a alíquota máxima de 15% para 20% (até 31 de dezembro de 2018), com isso sua alíquota pode variar de 9% até 20%. Uma alíquota diferente de 9% é prevista apenas nos casos especiais presentes na legislação, como é o caso de instituições financeiras e equiparáveis.

Tal tributo é devido pelas pessoas jurídicas e entes equiparados e incide sobre o lucro líquido do período base antes da provisão para o imposto de renda e tem como destino o financiamento da seguridade social, vale ressaltar que é de competência da União.

I.2.1.4 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

Imposto previsto na Constituição de 1988, mas que nunca foi regulamentado por lei complementar. Com isso, não possui eficácia.

1.2.2 Tributos sobre mercadorias, bens e serviços

Tributar mercadorias, bens e serviços significa encarecer o produto acarretando uma diminuição do consumo da sociedade, pois há uma maior possibilidade de se repassar o ônus integral do tributo ao consumidor final. No Brasil, eles constituem a principal forma de arrecadação tributária. No ano de 2015, representaram 16,22% do PIB brasileiro, segundo dados da secretaria da receita federal (2016). Podem apresentar diferentes modalidades e se distinguem: pela amplitude de sua base (podendo ser gerais ou especiais); o estágio do processo de produção e comercialização sobre o qual incide a cobrança do tributo (pode ser cobrado no âmbito do produtor, do comércio atacadista, do comércio varejista ou em todas as etapas do ciclo); e, a forma de apuração da cobrança do imposto (pode ser feita computando-se o valor total da transação ou apenas o valor adicionado pelo contribuinte.).

Os impostos mais freqüentes sobre mercadorias, bens e serviços são: Impostos sobre valor adicionado (impostos cobrados, como o nome já diz, no valor adicionado aos diferentes estágios da produção), Imposto em Cascata (cobrado nos diferentes níveis da produção e tem como base o valor das vendas em cada estágio da produção), Imposto sobre Vendas ao Varejo (cobrado na ultima etapa do processo de comercialização), Imposto sobre a Venda de Produtos Manufaturados (esse tipo de imposto é cobrado apenas na saída do produto do estágio de produção) e há ainda aqueles que impactam as vendas de algum produto industrial importante e também os que são cobrados no momento da entrada de determinada mercadoria no país (REZENDE, 2010 p: 206-207).

Nos países da OCDE, a carga tributária incidente sobre a venda de mercadorias bens e serviços representou, na média, 11,4% do PIB, em 2014. Mais uma vez é possível observar a regressividade dos tributos brasileiros em relação aos países mais desenvolvidos.

Tabela 5- Carga Tributária sobre Bens e Serviços no Brasil e Média OCDE em 2014. (Em % do PIB)

Brasil	16,28%
OCDE	11,40%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

I.2.2.1 Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS)

Tem como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza por pessoas físicas ou jurídicas. É uma tributação indireta e sua alíquota é estabelecida pelos municípios e DF podendo variar entre 2% e 5%.

Deve-se ressaltar a cumulatividade desse tributo devido à impossibilidade de abatimento na etapa seguinte, do imposto pago na etapa anterior (AFONSO, SOARES, CASTRO, 2013)

I.2.2.2 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Municipal (ICMS)

Este imposto tem como fato gerador a venda de mercadorias, a entrada de mercadoria importada em estabelecimento industrial produtor ou comercial, o fornecimento de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, serviços de transporte interestadual e intermunicipal além da entrada de bens de ativos provenientes de outros estados ou distrito federal. É um imposto indireto sendo cobrado, no estado de origem (excetuando-se quando incide sobre petróleo e energia elétrica), junto ao consumidor final, que tem como características não ser cumulativo e possuir alíquotas diferenciadas de acordo com as

características do bem ou do serviço. Sua competência pertence aos Estados e ao Distrito Federal, sendo a principal fonte de arrecadação destes entes da federação.

I.2.2.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Imposto indireto que recai sobre bens industrializados, nacionais ou estrangeiros, e sua função é predominantemente extrafiscal. A alíquota varia de acordo com o bem podendo ser isento ou até mesmo possuir alíquota superior a 300% (as diferentes alíquotas estão presentes na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). É um imposto seletivo, ou seja, os produtos essenciais possuem uma baixa tributação e os supérfluos, alta. Não é cumulativo, isto é, a parcela paga em cada etapa da produção pode ser diminuída do imposto cobrado na operação seguinte. Cabe ainda ressaltar que o IPI não incide sobre produtos destinados à exportação e que se trata de um imposto indireto.

I.2.2.4 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Como o próprio nome revela não se trata de um imposto e sim de uma contribuição cujo destino é o financiamento da seguridade social brasileira. Ela é calculada com base no total das receitas auferidas pelas empresas, sejam elas resultantes de vendas, de receitas financeiras ou operacionais, por exemplo. Como já referido anteriormente, esta contribuição vigora em dois regimes: o regime cumulativo, no qual não há direito de crédito para as etapas seguintes, e o regime não cumulativo, funcionando como um imposto sobre o valor adicionado. Suas alíquotas variam entre 3% (cumulativo), e 7,6% (não cumulativo). Trata-se de uma contribuição com caráter indireto e elevado nível de arrecadação por parte da União.

I.2.2.5 Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público (PASEP)

Ambas as contribuições possuem características muito semelhante, sendo o PIS, conforme mencionado anteriormente, destinado aos trabalhadores do setor privado e o PASEP para o funcionalismo público. Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 o objetivo de ambos os tributos passou a ser o custeio do seguro desemprego e o abono salarial, este, beneficiando aqueles que tenham recebido, em média, até dois salários mínimos mensais no último ano ou no ano anterior, além de 60% da arrecadação destinada ao FAT e 40% financiar programas de desenvolvimento econômico do BNDES. O empregador deve fazer o cadastro, no programa PIS/PASEP, de seus funcionários no momento de sua admissão e o trabalhador, para ter direito ao benefício, necessita estar cadastrado por no mínimo cinco anos contados a partir de seu ano base, receber até dois salários mínimos (em média), estar empregado com carteira assinada por no mínimo trinta dias no ano anterior, e ter seu cadastro preenchido corretamente na RAIS (Relação Anual de Informações Sociais). Tem caráter indireto (incidindo sobre o faturamento e o valor adicionado das empresas).

I.2.2.6 Imposto sobre Importação (II)

Imposto indireto que tem como fato gerador a entrada de mercadorias no território nacional. Além de uma função fiscal ele possui função extrafiscal, pois é um importante instrumento de política econômica, podendo ser aplicado para a proteção dos produtos nacionais de um determinado setor contra a concorrência externa. As alíquotas são alteradas pelo Poder Executivo.

I.2.2.7 Imposto sobre Exportação (IE)

Imposto indireto que tem como fato gerador a exportação de uma mercadoria. Tal tributo incide sobre o valor estimado de determinado produto no mercado internacional, em um ambiente sem oscilações e de livre concorrência. Sua alíquota pode variar, devido a cenários externos ou difícil apuração do preço de mercado, a critério do poder executivo, indo de 30% até alcançar um teto máximo de 150%.

1.2.3 Tributos sobre a propriedade.

À primeira vista, no caso da tributação sobre a propriedade imobiliária, ela pode ser considerada uma maneira eficaz de se tributar a riqueza apresentando, conseqüentemente, alta progressividade. Contudo, deve-se ter em mente que existem maneiras de se transmitir tal tributo a terceiros. Um dono de imóvel que o disponibiliza para aluguel, poderá cobrar de seu inquilino um valor no qual estará embutido o imposto sobre a propriedade; outra maneira de ocorrer tal transmissão é através do repasse de tal tributo, por parte de determinada empresa, aos seus consumidores finais. Há ainda a dificuldade na atualização, por parte das prefeituras, do valor relativo ao tributo a ser pago, fazendo com que imóveis mais caros possam ser subvalorizados acarretando em uma menor tributação, e não aproveitando a real capacidade contributiva do proprietário do bem. “Isso significa que as administrações municipais permitem uma defasagem maior entre o preço de mercado e o valor venal dos imóveis mais caros do que nos imóveis mais baratos, onerando relativamente mais as famílias mais pobres.” (AFONSO, SOARES, CASTRO; 2013)

Representou apenas 4,44% da arrecadação total e 1,45% do PIB, no ano de 2015, segundo dados da Secretaria da Receita Federal (2016). Nesse quesito o Brasil também apresenta uma arrecadação inferior à dos países da OCDE, porém a diferença é menos acentuada.

Tabela 6- Carga Tributária sobre a Propriedade no Brasil e Média OCDE em 2014. (Em % do PIB)

Brasil	1,35%
OCDE	1,90%

Fonte: Secretaria da Receita Federal;

I.2.3.1 Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Tem como fato gerador a propriedade predial e territorial urbana excluindo-se assim os terrenos e prédios da área rural. Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel e suas alíquotas variam de acordo com a determinação dos municípios. Tem como característica, em teoria, ser um imposto direto e progressivo. A progressividade pode se dar em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal, com objetivo de arrecadar mais) ou em razão da função social da propriedade (a fim de desestimular que o imóvel fique não edificado, subutilizado ou inutilizado – a progressividade extrafiscal). Os municípios têm a competência sobre tal imposto e sua alíquota pode chegar a no máximo 15%.

A diferença entre o valor venal, que serve como base para o cálculo, e o valor de mercado do imóvel é maior nos imóveis mais caros em comparação com os imóveis pertencentes às famílias mais pobres. Tal fato acarreta uma distorção na base de incidência do imposto, onerando mais as famílias menos abastadas em relação às mais ricas. (AFONSO, SOARES, CASTRO, 2013). Na cidade do Rio de Janeiro a alíquota é de 1,2%

I.2.3.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI)

Tem como fato gerador a transmissão de bens imóveis “inter vivos”. O contribuinte do imposto é quaisquer das partes na operação tributada, podendo ser o vendedor ou o comprador, como dispuser a lei. É um imposto direto, cuja alíquota é estabelecida por cada município e pelo distrito federal. Sua base tributária é o valor venal do imóvel. Na cidade do Rio de Janeiro tem alíquota de 2% sobre o valor venal ou o valor declarado (o maior entre eles).

I.2.3.3 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Tem como fato gerador a propriedade sobre veículos automotores, qualquer que seja sua natureza. Tal tributo terá suas alíquotas mínimas e máximas determinadas pelo Senado sendo cada estado responsável pela determinação dela, dentro desse intervalo, no seu próprio

território. Varia de acordo com o preço, modelo e ano do veículo e por isso possui características de um imposto direto e progressivo. No Estado do Rio de Janeiro os donos de veículos movidos a gasolina ou álcool são cobrados em 4% do valor venal do automóvel.

I.2.3.4 Imposto Sobre Transações Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD)

Tem como fato gerador a transmissão de um bem imóvel seja por herança ou doação, sua alíquota é determinada pelos Estados e varia entre 2% e 4%. Recai sobre o indivíduo que está adquirindo o bem. No Estado do Rio de Janeiro a alíquota é de 4% sobre o valor fixado para a base de cálculo.

I.2.3.5 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR):

Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da área urbana do município. Não incide sobre pequenas glebas familiares ou propriedades adquiridas por programas de reforma agrária. Sua alíquota varia entre 0,03% e 20% tributando-se mais as grandes propriedades e aquelas com baixa produtividade, logo, tal tributo tem características progressivas.

I.2.4 Tributos sobre Operações Financeiras.

Recaem sobre qualquer operação financeira. Com o fim da CPMF, em 2007, o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) passou a ser responsável por mais da metade da arrecadação dessa classe de tributos.

I.2.4.1 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

Como o nome já diz, esse imposto incide sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou operações relativas a títulos ou valores mobiliários e também sobre o ouro utilizado como ativo financeiro.

O fato gerador deste imposto é a entrega do valor ou sua colocação à disposição do interessado em crédito e câmbio, emissão da apólice ou recebimento do prêmio no caso de seguros e a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos ou valores mobiliários. Os saques nas cadernetas de poupança estão isentos deste imposto.

Vale mencionar ainda que o IOF é um importante instrumento no controle cambial, uma ferramenta utilizada é a mudança na alíquota incidente sobre as compras feitas no cartão de crédito fora do país.

I.2.4.2 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Foi criada em 1993, com o nome de Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) tinha uma alíquota de 0,20% e recaía sobre as movimentações financeiras. Tal tributo não tinha vinculação e sua função era aumentar a arrecadação rapidamente. Em 1994 ocorreu o fim da IPMF, porém tal tributo retornou, em 1996, na forma de contribuição (vinculada à saúde) e perdurou, através de sucessivas renovações, até o ano de 2007 alcançando uma alíquota máxima de 0,38%.

1.2.5 Tributos sobre a folha salarial.

São comumente acusados de encarecer a contratação de mão-de-obra, pois teoricamente, encarecem os custos do trabalhador para o empregador. Representaram 25,83% da arrecadação total em 2015 e 8,44% do PIB no mesmo período. Apresenta níveis próximos aos vistos nos países mais desenvolvidos.

Tabela 7- Carga Tributária sobre Folha de Salários (inclusive previdência) no Brasil e Média OCDE em 2014 em % do PIB.

BRASIL	8,41%
OCDE	9,70%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.

I.2.5.1 Contribuição Previdenciária

Tem como objetivo o financiamento da previdência social. Tais contribuições recaem sobre empregados e empregadores, trabalhadores autônomos, empregados domésticos, contribuintes individuais. A empresa ou equiparado deve pagar uma alíquota de 20% sobre o total da remuneração paga aos seus funcionários ou avulsos, durante o mês. O empregador doméstico deve pagar 12% do salário do empregado doméstico a seu serviço e 11% sobre a remuneração do trabalhador individual que presta serviço à empresa, inclusive cooperativa de trabalho, a partir de abril/2003. Aqui se enquadram as contribuições para financiamento da previdência dos trabalhadores regidos pela CLT, as contribuições para o Fundo de Garantia e Tempo de Serviço, as contribuições dos governos e de seus funcionários para a previdência destes últimos e, por fim, as contribuições para o Sistema S (formado por nove instituições de categorias profissionais, são elas: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Social do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, Serviço Social da Indústria, Serviço Social de Transporte, Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte, Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas) e para o salário educação.

As contribuições previdenciárias são de competência da União, com exceção aos servidores públicos estaduais ou municipais, nesse caso seus tributos serão pagos à esfera do governo para qual ele trabalha, assim sendo a competência é dividida entre União, estados e municípios. Na tabela seguinte estão listados os principais tributos enquadrados nesta categoria e suas respectivas alíquotas.

Tabela 8- Encargos e alíquotas que incidem sobre a folha de pagamentos

Contribuição à Previdência Social (INSS)	20%
Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	8%
Salário-Educação	2,50%
SENAC/SESC	1,50%
SENAI/SESI	1%
SEBRAE	0,60%
INCRA	0,20%
Risco de Acidente do Trabalho (RAT)	2%
TOTAL	35,80%

Fonte: <http://www.delphin.com.br/orientacao/66-encargos-sociais-sobre-a-folha-de-pagamento>

I.3 Breves Conclusões

O presente capítulo procurou elucidar, em um primeiro momento, os diversos tributos presentes no ordenamento jurídico nacional e, em um segundo momento, mostrar toda a estrutura tributária brasileira detalhando os pesos que as diversas bases de incidência têm na arrecadação total.

Percebe-se que, no Brasil, a tributação sobre bens e serviços tem considerável destaque representando 16,28% do PIB brasileiro, já renda representou 5,58% do PIB, no ano de 2014. Nos países da OCDE, observa-se uma relação contrária onde o foco é a tributação sobre renda que correspondeu, em média, a 12% PIB no ano de 2014, já bens e serviços alcançou o patamar de 11,40% no mesmo período. Tais números mostram uma clara tendência à regressividade do sistema tributário brasileiro em comparação com os países da OCDE, os quais apresentam um grau de desenvolvimento social mais elevado, em especial, por causa do foco na progressividade em sua tributação.

Cabe-se ressaltar que o enfoque na tributação indireta não mostrou nenhuma tendência à queda como mostram as tabelas 2 e 3, em especial, no que tange a tributação sobre bens e serviços. No ano de 2006 tal base de incidência representou 49,65% da arrecadação total e 16,21% do PIB, já para o ano de 2015 significou 49,68% da arrecadação e 16,22% do PIB, ou

seja, mostrou quase nenhuma mudança. Destaca-se também a profunda queda na arrecadação sobre operações financeiras, passando de 4,82% em 2006 para 1,80% da arrecadação em 2015, o que mostra uma desoneração das classes mais ricas. Outro ponto que vale menção é o crescimento em 1,37% da tributação sobre o trabalho (folha de salários) que era de 24,46% em 2006 e chegou a 25,83% em 2015

No próximo capítulo serão discutidos os motivos que levaram a essas mudanças juntamente com a evolução da carga tributária como um todo no período pós Constituição de 1988, além dos defeitos do sistema tributário vigente.

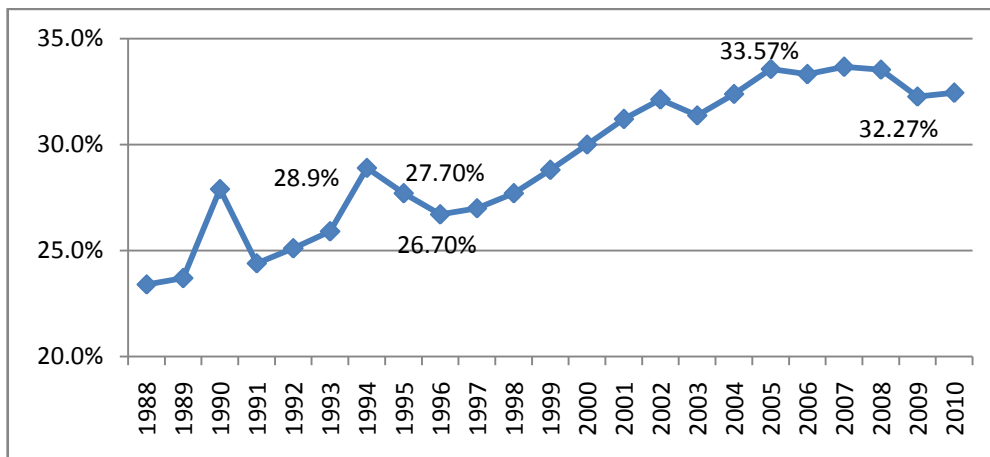
CAPÍTULO II- EVOLUÇÃO E IMPACTOS DA CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA DE 1988-2010.

O presente capítulo irá se dedicar a avaliação da evolução e dos impactos econômicos da CTB no Brasil no período pós-Constituição Federal de 1988 até 2010. Para tanto, será feita uma análise da conjuntura econômica do período estudado e as opções de política macroeconômica, de forma a contextualizar os principais determinantes das transformações ocorridas no sistema tributário brasileiro.

II.1- Evolução da Carga Tributária Bruta 1988-2010.

Carga Tributária Bruta – CTB é a relação entre o total de tributos pagos em um determinado ano e o Produto Interno Bruto (PIB). O gráfico seguinte mostrará a evolução da CTB entre 1988 e 2010.

Gráfico 1- Evolução da Carga Tributária Bruta- 1988-2010 (em % do PIB)



Fonte: Elaboração própria. Dados da Receita Federal (2016) e ORAIR, 2014

Para se compreender as mudanças no nível de tributação em relação ao PIB no período 1988-2010, deve-se ter em mente os diferentes cenários econômicos, sociais e políticos pós-constituição de 1988. Faz-se necessário entender como as políticas econômicas foram determinadas seja visando à estabilização dos preços, ou o combate às crises cambiais. O ambiente externo também é importante, pois no final dos anos 1980 houve um movimento de

liberalização comercial e financeira que modificou várias regras estabelecidas pelo Banco Central e permitiu a livre entrada de recursos externos no país, o que foi favorecido pela alta liquidez externa.

Na segunda metade da década de 1980, o país passou pelo fim da ditadura militar e ingressou no processo de redemocratização marcado principalmente pelo movimento das “Diretas Já” em 1984. Podemos citar como principais motivos para o seu surgimento a expectativa da sociedade, após anos de ditadura militar, de exercer seu direito a voto expressando sua cidadania; outro motivo é a percepção da sociedade de que o voto direto seria a maneira mais efetiva de melhorar as condições econômicas e sociais do país.

Após anos de alta inflação, o poder de compra da classe média e das classes mais pobres foi corroído devido à falta de alcance, por parte destes grupos, aos ativos financeiros que lhes permitiriam algum tipo de proteção contra a deterioração do poder de compra via serviços financeiros, que eram, entretanto, acessados pelos mais ricos, aprofundando o processo de concentração de renda conforme ilustrado na tabela 9 abaixo. Concomitante a isso, os ganhos sociais, sejam através de investimentos em serviços públicos essenciais ou direitos à população, foram modestos ao longo da ditadura militar.

O primeiro presidente eleito democraticamente pós-ditadura militar foi Tancredo Neves, em 1985 (através de votação indireta), porém seu falecimento ocorreu antes de sua posse, cabendo a José Sarney assumir a presidência. Seu governo foi marcado por planos de estabilização fracassados e congelamento de preços. No entanto, no ano de 1988, foi promulgada a nova constituição nacional, a chamada constituição cidadã.

Tabela 9- Distribuição Pessoal da Renda no Brasil 1981-1995 (%)

Ano	10% mais ricos	50% mais pobres	Índice de Gini
1981	46,72	13,03	0,587
1983	47,74	12,36	0,599
1985	48,22	12,4	0,601
1986	47,17	12,91	0,59
1987	48,02	12,11	0,603
1988	49,7	11,34	0,619
1989	51,66	10,53	0,637
1990	49,05	11,35	0,616
1992	45,81	13,09	0,593
1993	48,58	12,3	0,604
1995	47,92	12,32	0,601

Fonte: Ipeadata. Elaboração SILVA e MICHEL, 2005, p:180

A nova constituição ouviu as vozes emanadas das ruas e afluíram ganhos sociais e direitos para os cidadãos, diferentemente da constituição de 1967. Não cabe ao escopo deste trabalho analisar cada ganho em si, mas sim em como eles afetaram o sistema tributário nacional.

Primeiramente, com o compromisso social da universalidade em algumas áreas como saúde, educação e assistência social (serviços públicos para todos), surgiram novas necessidades de financiamento por parte do Estado, ao mesmo tempo em que houve uma perda de arrecadação federal, como foi o caso do Imposto de Renda, já que não só sua alíquota máxima foi reduzida, mas também a quantidade delas. Nesse cenário, foi aumentada a importância das contribuições sociais cujo objetivo principal era financiar a seguridade social.

Concomitante aos aumentos de gastos da União, suas receitas sofreram uma queda, em contrapartida elevou-se a dos Estados e Municípios. No período de vigência da constituição de 1967, as principais receitas tributárias destes entes federativos eram originárias de repasses feitos pela União. Contudo, com o advento da nova constituição, alguns impostos passaram a

ser de competência municipal e estadual. Sendo o principal deles o ICMS, que já existia como ICM e era um imposto estadual mas a ele foi acrescentado o “S” de serviços e teve sua base de tributação expandida (resultado da união de cinco impostos presentes na constituição anterior e de competência estadual), no ano de 2015 respondeu por 6,72% do PIB nacional.

Outro fato que merece ser mencionado é o enfoque na federação, com isso houve aumento da participação dos estados e municípios na receita tributária da União através do: Fundo de Participação dos Estados que aumentou em 7,5% (era de 14% e passou a ser de 21,5% da receita arrecadada com Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI) e o Fundo de Participação dos Municípios, que aumentou em 5,5% (de 17% da arrecadação federal com IR e IPI, para 22,5%) e também do fim da possibilidade da União determinar isenção dos tributos das demais entidades federativas (GIAMBIAGI & ALÉM, 2011).

Para contrabalançar esse processo a União lançou mão do aumento das receitas das contribuições sociais (que podem ter alíquotas modificadas para entrarem em vigor no prazo de apenas 90 dias depois da publicação da lei, ou seja, são regidas pelo princípio da noventena, diferentemente da maioria dos demais tributos, para os quais qualquer lei de criação ou aumento de alíquota só terá eficácia no exercício seguinte ao de sua publicação, segundo o princípio da anterioridade). Com isso, criou-se a CSLL em 1989, o Imposto sobre Movimentação Financeira (IPMF, que mais tarde se tornou a CPMF) e aumentou-se a alíquota do COFINS. Porém, estas receitas são constitucionalmente vinculadas ao financiamento dos gastos com a seguridade social. Em suma, a União não tem total liberdade sobre como gastar tais recursos. O aumento de sua captação implica, necessariamente, aumento dos gastos sociais com previdência social, assistência social e saúde.

Para tentar amenizar tal situação, o governo brasileiro, em 1994, criou um dispositivo que permitia desvincular, por um determinado período de tempo, parte das receitas provenientes das contribuições sociais: o Fundo Social de Emergência (FSE), posteriormente, em 1997, recriado como Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Hoje em dia, é conhecido como DRU (Desvinculação das Receitas da União) e tem sido renovado repetidamente pelo governo federal.

Dentro deste cenário de mudanças, o país ingressou no primeiro mandato de um presidente escolhido direta e democraticamente, Fernando Collor de Melo. Seu governo foi marcado por escândalos de corrupção, congelamento das aplicações financeiras (conhecido como seqüestro da poupança) e planos de estabilização fracassados como o Collor I e o Collor II. Foi nesse governo que o Brasil aprofundou seu processo de abertura econômica através da adoção progressiva da livre entrada de capitais e da abertura comercial.

No âmbito fiscal, o país viu uma série de medidas que visavam o aumento da arrecadação e corte nos gastos do governo. Castro (2011)⁴ cita, entre elas, a criação de novos tributos juntamente com o aumento de outros já existentes como o IPI e o IOF; diminuição dos prazos de recolhimento; suspensão de benefícios e incentivos fiscais não garantidos pela Constituição; novas medidas para melhorar o combate à sonegação; diminuição do número de ministérios; extinção de autarquias e fundações; além de um elevado número de demissões de funcionários públicos. Durante o governo Collor e de seu sucessor Itamar Franco, a CTB teve um leve aumento, passando de 24,4% do PIB em 1991 para 25,9% em 1993 como mostra o gráfico 1.

No ano de 1994, em um cenário de privatizações, liberalização econômica e aumento das importações, foi introduzido um novo plano de estabilização: o plano real. Sua concepção partia do princípio de que a causa da alta inflação no Brasil era o desajuste nas contas públicas e que um aperto fiscal era mais do que necessário. Para isso, foram criados o Programa de Ação Imediata e o Fundo Social de Emergência. O primeiro constituiu um remodelamento da relação da União com os estados e do Banco Central com os bancos estaduais e municipais e também representou uma forte medida na luta contra a sonegação. O segundo, já explicado anteriormente, foi uma maneira encontrada pela União de desvincular parte das receitas de financiamento da seguridade social para que fossem gastas livremente no orçamento fiscal de acordo com as decisões do governo, além dessas medidas houve também o aumento em 5 pontos percentuais de todos os impostos federais. Pode-se observar um salto da CTB em relação ao PIB entre 1993 e 1994, segundo a Secretaria da Receita Federal (1995) isso ocorreu devido a alguns fatores como: a entrada em vigor do IPMF- um imposto provisório sobre a movimentação financeira com uma alíquota de 0,25%- em janeiro de 1994; julgamento, favorável à União, da constitucionalidade da COFINS, no final de 1993, induzindo à retomada do fluxo de pagamentos por parte de grande número de contribuintes

⁴ Presente em Economia Brasileira Contemporânea (2011), co-autoria com Giambiagi, Villela e Hermann

que até então questionavam judicialmente esta Contribuição; criação da alíquota de 35% sobre o imposto de renda retido na fonte, além da elevação da faixa de 25% para 26,6%; elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do setor financeiro de 23% para 30%, a partir de julho de 1994; e, também é importante mencionar, a entrada em vigor do plano real e a considerável diminuição do efeito corrosivo da elevada inflação sobre as bases de cálculo de tributos como IPI, COFINS, IRPJ e CSLL.

Em um cenário de alta liquidez internacional, o Plano Real, com sua política de juros elevados, atraiu capitais estrangeiros para o Brasil possibilitando a política de âncora cambial cujo intuito era controlar a inflação. O câmbio valorizado facilitaria as importações de produtos a preços competitivos no mercado interno pressionando a redução dos preços dos produtos nacionais. No entanto, tal medida gerava um desempenho pífio das exportações e, principalmente, déficits em conta corrente que eram financiados através de empréstimos no mercado internacional, em especial, junto ao Fundo Monetário Internacional e também por investimento direto estrangeiro, que era atraído pelas altas taxas de juros brasileiras. Durante o período de 1995 a 1998, a CTB manteve-se mais ou menos estável, porém o endividamento externo aumentou consideravelmente representando uma vulnerabilidade da economia nacional.

Isso ocorreu devido aos efeitos da valorização da taxa de câmbio (âncora cambial) sobre o balanço de pagamentos por um tempo demasiadamente longo. Havia o receio por parte do governo federal de que o Brasil seguisse o exemplo do México e mergulhasse em uma grave crise cambial, com um grande impacto inflacionário. Após a crise mexicana (1994) ocorreram mais duas graves crises no setor financeiro internacional: a crise no sudeste asiático em 1997 e a russa em 1998. Por causa do efeito de contágio destas crises sobre os países da América Latina, a liquidez financeira externa diminuiu, ocorreu fuga de capitais do Brasil e o país precisou remodelar seu acordo com o FMI.

Pelo novo acordo, o governo estabeleceu metas de superávit primário de 3,1%, 3,25% e 3,35% do PIB para os anos de 1999 a 2002 (GIAMBIAGI, 2011), representando um forte aperto fiscal. Para alcançar tais metas estipuladas no acordo, o governo precisou efetuar medidas de cunho ortodoxo. Giambiagi (2011) destaca o aumento na COFINS e na CPMF, além de observar um aumento nas receitas do ICMS nesse período. O autor evidenciou tais

práticas de elevação da tributação e cita também a reforma feita na previdência, com a Emenda Constitucional nº20 de 1998 e com Lei nº 9876/99.

A primeira estabeleceu uma idade mínima para ingressar na administração pública, além de aumentar o tempo necessário de contribuição e desconstitucionalizar a fórmula do cálculo da aposentadoria. Já a segunda criou o fator previdenciário. Houve também a federalização das dívidas estaduais cujo pagamento era garantido com as receitas do ICMS e a adoção do regime de metas de inflação.

Por fim, para controlar os gastos com uma efetiva restrição orçamentária, o governo aprovou, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelecendo medidas de controle de despesas, criando, entre outros mecanismos um teto para gasto com pessoal em cada esfera de poder e teto para endividamento apenas de Estados e Municípios. A política de aperto fiscal era justificada pelo cenário de crescentes déficits em conta corrente, câmbio depreciado, fuga de capitais, crescimento da dívida pública e pelo receio da volta da inflação elevada que caracterizou os anos 1980. E, portanto, justificaram o aumento significativo na CTB durante o período; indo de 27,7% em 1995 para 31,2% em 2001 conforme dados do gráfico 1.

As crises vividas pelo segundo governo Fernando Henrique Cardoso tanto no cenário externo, como as dificuldades encontradas no acordo com o FMI, quanto no cenário interno, com a crise de energia e estagnação dos níveis reais de salário mínimo, propiciaram uma situação favorável ao candidato Luis Inácio “Lula” da Silva no contexto eleitoral de 2002.

Devido ao posicionamento histórico do candidato e do seu partido político (Luis Inácio Lula da Silva, do Partido dos Trabalhadores), muitos investidores entenderam que o risco se elevava e acharam melhor retirar capitais do país. Com isso, o Real desvalorizou-se frente ao dólar e a desconfiança em relação ao Brasil aumentou. Ao assumir a presidência, o novo governo decidiu afastar tais desconfianças através da manutenção do tripé de política macroeconômica (regime de metas de inflação, meta fiscal de superávit e câmbio flutuante) que herdou do governo anterior.

No campo da política monetária pode-se citar o aumento da taxa básica de juros, e no campo institucional houve a nomeação de Henrique Meirelles para presidência do banco central (confiança do mercado) com a manutenção da diretoria anterior em um claro sinal de

continuidade. Houve também o estabelecimento de metas de inflação que previam taxas em níveis baixos. No cenário fiscal, observa-se⁵ uma meta maior para o superávit primário, que passa de 3,75% do PIB para 4,25% do PIB para os anos 2004 a 2006; houve elevação da alíquota da COFINS sobre instituições financeiras de 3% para 4%, além de uma ampliação da base de cálculo da CSLL de 12% para 32% para empresas que optassem pelo regime de lucro presumido; foram introduzidos dois regimes de arrecadação do PIS e da COFINS com incidência cumulativa e não cumulativa de alíquotas tributárias diferenciadas; a extensão do PIS e da COFINS para as importações; a prorrogação da CPMF até o fim de 2007; a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE- Combustíveis), utilizada na tributação de combustíveis e royalties. Todas essas medidas foram traduzidas em aumento da arrecadação por parte da União (BARBOSA & SOUZA, 2010).

Deve-se ainda mencionar a reforma na previdência que consistiu principalmente em uma elevação do teto para contribuição ao INSS, a introdução de idade mínima de aposentadoria para todos os funcionários públicos federais e a contribuição previdenciária de 11% sobre os servidores inativos, incidente sobre a parcela do rendimento que excedesse o teto de contribuição para o INSS.

Passado esse primeiro momento de desconfiança e adoção de medidas ortodoxas, a economia mostrou sinais de recuperação. O dinamismo da economia mundial e o conseqüente aumento das exportações brasileiras permitiram o início de um novo ciclo de crescimento. O ganho de receita por parte da União e o aumento do volume de reservas externas possibilitaram a redução da relação dívida pública líquida/PIB, o que permitiu a flexibilização da política fiscal. O cenário externo de elevada liquidez e de aumento dos preços das commodities proporcionou, assim, um período de ausência de crises. Tais cenários favoráveis, interno e externo, permitiram que o Banco Central reduzisse as taxas de juros, possibilitando expansão do crédito para os segmentos de baixa renda e pequenos e microempresários, o que propiciou um aumento do consumo das famílias, que se tornou uma das principais alavancas do crescimento do país nessa fase. Entretanto, a política que mais notabilizou os governos petistas foram as transferências de renda para as famílias de baixa renda. O governo federal colocou em prática sua política de redistribuição de renda através de repasses de benefícios sociais vinculados aos aumentos reais do salário mínimo.

⁵ Ler Barbosa e Souza (2011) e Giambiagi (2010)

No período do governo Lula, que abrange a fase 2003-2010, a despeito de um regime macroeconômico ortodoxo, houve espaço para uma visão social-desenvolvimentista da economia. O governo federal tolerou uma leve redução do resultado primário em busca de um aumento no PIB. Algumas medidas merecem ser citadas: a busca por aumentos significativos do salário mínimo como já citado anteriormente, a reestruturação de carreiras e salários dos servidores públicos, o aumento do investimento público (principalmente através da Petrobrás com a exploração do Pré-sal) e o retorno do papel dos bancos públicos como agentes do desenvolvimento.

Quanto ao salário mínimo podemos mencionar seu aumento, em termos reais, em 11,7% de 2003-2005 e de 24,7 % de 2006 a 2008 acarretando em um aumento na renda das famílias e conseqüentemente em uma elevação direta na arrecadação proveniente do IR e com efeitos indiretos sobre a CSLL. O investimento público direto foi expresso na criação do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) que além de representar investimentos diretos em infraestrutura, também foi importante na concessão de desonerações tributárias para “incentivar o investimento privado e o desenvolvimento de do mercado de consumo de massas no Brasil” (BARBOSA & SOUZA 2010). Tais desonerações ganharam um impulso com a Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP), tanto PAC quanto PDP foram responsáveis por um aproveitamento mais rápido de créditos tributários por investimentos, a depreciação acelerada de investimentos e a redução do IPI. (BARBOSA & SOUZA 2010).

Em 2007, ocorreu a extinção da CPMF representando mais recursos para o setor privado. Com o intuito de compensar esse processo, o governo decidiu aumentar as alíquotas do IOF e da CSLL para conter uma explosão da demanda agregada em um processo em curso de crescimento econômico.

Tais medidas e cenários são cruciais para compreendermos a flutuação da CTB que partiu do patamar de 31,37% em 2003 chegando a 33,47em 2005 (período de onerações tributárias) estabilizando-se nesse nível e só caindo a partir de 2008, ano da crise financeira internacional e início de medidas fiscais anticíclicas.

Para combater os efeitos da crise internacional no país, o governo federal estabeleceu desonerações tributárias temporárias com a finalidade de estimular tanto a venda quanto o consumo. O principal expoente de tais desonerações, o IPI, cujo objetivo era evitar a formação de estoques no setor automotivo, conseqüentemente tal medida foi repassada para

os demais setores produtivos. O governo também adotou medidas de transferências extraordinárias de ordem orçamentária para os Estados e Municípios.

Durante o cenário de crise e de medidas fiscais expansivas, observou-se uma queda na CTB, passando de 33,53% do PIB em 2008 para 32,27% em 2009 segundo dados da Secretaria da Receita Federal (2016). Isso ocorreu devido ao fraco desempenho da indústria. O impacto não foi maior por causa, em grande parte, do bom desempenho do setor de serviços propiciado por medidas governamentais como a redução do compulsório e a oferta de crédito barato através do BNDES.

Se em um primeiro instante o custo das desonerações temporárias atingiu 0,3% do PIB em 2009 (BARBOSA, SOUZA, 2010), o custo final foi inferior a isso já que as próprias desonerações incentivaram o aumento da produção e das vendas acarretando na retomada do crescimento e a arrecadação dos demais impostos e contribuições sociais, o gráfico 1 mostra o aumento da CTB pós 2009 saindo de 32,27% chegando a 33,39% em 2011 e se estabilizando em torno de 32,5% nos anos seguintes.

Isso aconteceu porque a política de aumentos reais do salário mínimo, efetuada ao longo do período 2003-2009 juntamente com o elevado nível de formalização no mercado de trabalho permitiram que o consumo se sustentasse e que as receitas provenientes da arrecadação através do imposto de renda, dos tributos sobre a folha de pagamentos (trabalho formal) e sobre o consumo, compensassem as desonerações feitas.

Em síntese, nos dois governos do Presidente Lula (2003-2006 e 2007-2010) houve um período de crescimento não legislado da carga tributária bruta, isto é, houve, certamente, alguma elevação de alíquotas de impostos, mas predominaram as desonerações tributárias como a principal característica dessa fase. Ainda assim, a carga tributária mudou de patamar, tornando-se mais elevada, apesar de ser um período de fortes renúncias de receitas, o que parecia um resultado contrário ao esperado. Analisando a explicação para este fenômeno, Orair (2012) demonstra que a elevação da CTB está relacionada com o maior dinamismo da economia (que se expressou em taxas mais elevadas de crescimento do PIB) e, principalmente, em função da elevação substancial da massa salarial e da formalização do trabalho. Havia, claramente, uma elasticidade da arrecadação em relação ao PIB maior do que 1.

A partir de 2011, conforme será analisado no capítulo 3, a CTB mostrou uma dinâmica de estabilidade, sustentando o patamar do período anterior, ao redor de 32%, ainda que a partir dali se iniciasse uma fase de desaceleração do crescimento do PIB que se refletiu em uma diminuição relativa da renda e do consumo.

O período do governo Dilma Rousseff, 2011-2015, foi marcado por uma política mais forte de desonerações que visavam à diminuição dos custos da produção, passando ao setor privado a responsabilidade pela indução do crescimento econômico. Ainda assim, a carga tributária ficará estável, e os motivos que explicam essa sustentação de patamar serão explorados no capítulo a seguir.

Em suma, em um primeiro momento, pós constituição de 1988, uma maior necessidade de financiamento público na esfera federal levou à elevação da CTB. Na segunda metade da década de 1990, especialmente pós Plano Real e acordos com o FMI, o governo federal passou a buscar por superávits, pela via da arrecadação em detrimento do corte de gastos, com isso a CTB continuou a crescer. Contudo, ao invés de uma tributação mais progressiva, o que aconteceu foi o aumento de tributos indiretos, especialmente contribuições sociais sobre o lucro e faturamento (CSLL e COFINS). A preferência por esse tipo de tributação aconteceu por quatro motivos específicos: 1) pelo fato das receitas se concentrarem na esfera federal, não sendo obrigatória uma divisão com outros entes da federação; 2) a criação da desvinculação de receitas da União, propiciando uma apropriação elevada de parte desses recursos, antes exclusivos à Seguridade Social; 3) porque a tributação indireta é mais fácil de ser arrecadada e mais difícil de ser percebida, principalmente por aqueles que carregam seu ônus; e, 4) são tributos regidos pelo princípio da noventena, o que faz sua elevação de alíquota ser rapidamente implementada.

No período pós 2004 também há elevação da CTB, mas os motivos são diferentes da fase anterior, pois está relacionada com o maior crescimento econômico, com o aumento do nível de emprego e a formalização do trabalho ocasionando uma maior incidência de tributos sobre a folha de salários e, em uma menor importância, sobre os lucros das empresas (ORAIR, 2012).

Não se pode deixar de mencionar que a forte representatividade dos setores financeiros no Congresso Nacional favoreceu a defesa de seus interesses no que tange à política monetária e fiscal e também se estendeu à tributação expressa reduzido o ônus que recai sobre

este setor, sendo certamente uma das explicações para o desenho de um sistema que se caracteriza pela alta regressividade.

II.2- Deficiências da estrutura tributária brasileira.

Nesta seção serão discutidos alguns dos principais problemas estruturais do sistema tributário nacional apontados na literatura sobre o tema.

II.2.1 Distorções na tributação sobre a renda e a propriedade.

O IRPF é um tributo direto e progressivo, sendo assim, aqueles com uma maior renda podem contribuir mais, constituindo tal mecanismo em um instrumento ideal para uma política de redistribuição de renda e justiça social.

No Brasil, o imposto de renda pessoa física é usado com viés arrecadatório, diferentemente do que ocorre nos países da OCDE. Pode-se entender isso analisando suas diversas características.

Primeiramente, todos os que não fazem a declaração do IRPF devem pagar uma multa que varia de 1% a 20% sobre o total do imposto devido, com valor mínimo de R\$165,74 (exercício 2015). Em segundo lugar, todos têm direito às deduções, porém aqueles com rendas maiores têm mais possibilidades de usufruí-las. Entre tais deduções estão: despesas com saúde, educação, dependentes, pensão alimentícia, previdência privada. Logo, pode-se observar que pessoas com renda inferiores, sujeitas a uma alíquota menor do que os 27,5%, ou até mesmo aqueles que estão obrigados a recolher em tal alíquota, mas perto do limite inferior da faixa de renda, não podem aproveitar tais benefícios, pois seus ganhos, na maioria dos casos, não acompanham a inflação dificultando acesso a serviços que possibilitam restituições como planos de saúde e escolas particulares, além de diminuir a capacidade de poupar do indivíduo afastando-o de previdências privadas, também fonte de restituição. Com isso, proporcionalmente, pessoas mais abastadas pagam IR inferior em relação aos demais. (SILVA,2013)

Ainda no quesito tributação sobre a renda, podemos mencionar o artigo 9º da Lei nº9.249 de 1995:

Art. 9º- A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo- TJLP

(...)

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Observa-se que tal dispositivo permite que os proprietários das empresas não paguem imposto de renda sobre os ganhos com juros do capital próprio aplicado e, assim, usem seus lucros para remunerar sócios e acionistas deduzindo este montante para apuração do lucro real.

Logo, houve uma redução da base de cálculo da CSLL e do IRPJ. Além disso, a citada lei isenta do pagamento de imposto de renda a distribuição de lucros ou dividendos, conforme dispõe seu artigo 10º:

Art. 10º- Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte nem integração a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou exterior.

Significa dizer que para a declaração do imposto de renda da pessoa física tal artifício representou total isenção de lucros e dividendos distribuídos, seja na tributação direta na fonte ou na declaração anual do imposto de renda. (TOLENTINO FILHO, 2011) (ORAIR, 2012).

Além disso, analisando a tabela 2, presente no capítulo 1, observa-se uma notável diminuição da tributação sobre transações financeiras nos últimos anos. Isso acarretou em desoneração das classes mais abastadas. A título de exemplo desse fenômeno pode-se citar a utilização do IOF pelo governo federal como instrumento de política financeira para estímulo à construção de um mercado secundário de títulos privados de renda fixa. No âmbito do

amplo pacote de medidas de estímulo ao financiamento privado de longo prazo foi lançado em dezembro de 2010 o Decreto nº 7.412, através do qual a tributação do mercado de capitais foi alterada para atrair investidores. O governo, além de eliminar a cobrança de IOF nas operações de compra e venda de títulos privados com prazo de até 30 dias, modificou a tributação sobre rendimentos periódicos (“cupom de remuneração”) pagos aos investidores, estabelecendo que a negociação de títulos fora da data de pagamento do cupom não geraria tributação adicional. Igualmente, foi concedida, a partir de janeiro de 2011, desoneração do IOF incidente sobre a entrada de recursos estrangeiros em fundos de *private equity*, tais como os fundos de investimento em participação (FIP) e os fundos mútuos de investimentos em empresas emergentes (FMIEE). Em dezembro de 2011, foi zerada a alíquota sobre as operações de câmbio associadas a esses investimentos, bem como as aplicações de não residentes em títulos privados com prazo superior a seis anos (*duration* de quatro anos) vinculados a projetos de investimento em infraestrutura (CAGNIN & FREITAS, 2015).

Outro ponto a ser considerado é a punição para a sonegação de impostos. A falta de rigor nas leis propicia que tal crime ocorra pelo simples fato de que não há punição passível de tempo de prisão, como em outros países. Na pior das hipóteses, a pessoa física ou jurídica que cometer tal ato terá apenas que pagar o imposto devido, em um prazo bem generoso e em pequenas prestações.

Deve-se mencionar ainda, a falta de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) o que impede sua eficácia. Segundo Khair (2008), os argumentos para sua não efetuação vão desde uma eventual fuga de capital até conflitos com outros impostos sobre o patrimônio, pouco potencial arrecadatório, e uma suposta não incidência eficaz sobre títulos mobiliários. O autor rebate tais argumentos defendendo a idéia de que a desoneração do fluxo econômico, propiciada pela tributação via IGF, atrairia capitais ao invés de afugentá-los, o conflito não existiria já que sua base tributária é o valor total dos bens e quanto ao ultimo questionamento, este pode ser resolvido com as posições fornecidas pelos bancos e com os registros eletrônicos dos ativos mobiliários.

Quanto à tributação sobre a propriedade, vale ressaltar a dificuldade encontrada pelas prefeituras em atualizar os valores dos imóveis dificultando assim o pagamento do IPTU em sua total potencialidade, ou seja, tal imposto acaba sendo subestimado (AFONSO, SOARES

& CASTRO, 2013). Juntamente a isso, há a falta de impostos sobre a propriedade de veículos como iates, jatos e helicópteros (TOLENTIO FILHO, 2011)

Portanto, observa-se que a luta por um sistema igualitário não é favorecida na tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio.

II.2.2 Elevada Carga Tributária.

Uma crítica que pode ser feita ao sistema tributário brasileiro é o alto nível da carga tributária em relação ao PIB, chegando a 32,66% em 2015. Antes de continuar este tópico, deve-se entender o conceito de Carga Tributária Líquida.

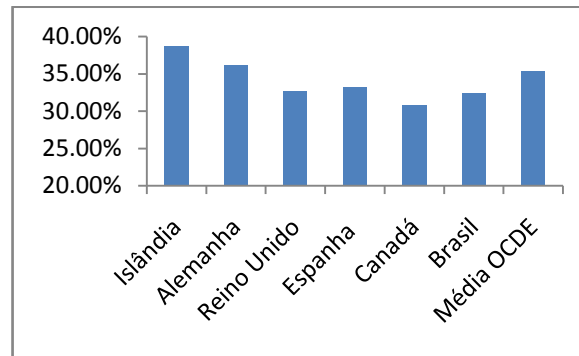
Segundo a Receita Federal, ela é definida como o valor da totalidade dos impostos, taxas e contribuições arrecadadas pelo governo, deduzido dos subsídios ao setor privado e das transferências previdenciárias e assistenciais, efetuadas pelo governo às famílias e às instituições privadas sem fins lucrativos. Sua relevância reside no fato de considerar a parcela de recursos que o governo transfere diretamente à sociedade, aumentando a renda disponível do setor privado como um todo, afetando a distribuição individual e regional da renda, o consumo e o bem-estar das pessoas.

Para alguns, a carga tributária não é elevada, pois há retorno para a população em forma de programas assistencialistas, previdência, além de saúde e educação gratuitas, em grande parte, através da Seguridade Social brasileira, diferentemente de alguns países com uma CTB menor, como o Chile. No entanto, o retorno em termos de cobertura e em qualidade dos serviços não é satisfatório para maior parte da população fazendo com que o peso da tributação seja excessivo para determinadas parcelas menos privilegiadas da sociedade. Especialmente porque boa parte do financiamento de tais políticas redistributivas se dá por meio de uma tributação indireta através da COFINS, CSLL, PIS/PASEP que acabam sendo repassados ao consumidor através do preço dos produtos, onerando a grande parcela da população que, por ter baixa renda, a utiliza integralmente para o consumo. Em outros termos, a tributação indireta acaba por anular, parcialmente, o efeito redistributivo das políticas sociais.

Giambiagi e Além (2011) ainda citam o fato de o Brasil apresentar uma renda per capita inferior à dos países desenvolvidos ao mesmo tempo em que apresenta uma carga tributária semelhante.

O gráfico a seguir faz uma comparação entre a CTB brasileira com de alguns países nos quais os serviços prestados pelos seus respectivos governos são reconhecidos como de boa qualidade, além de comparar com a média dos países da OCDE.

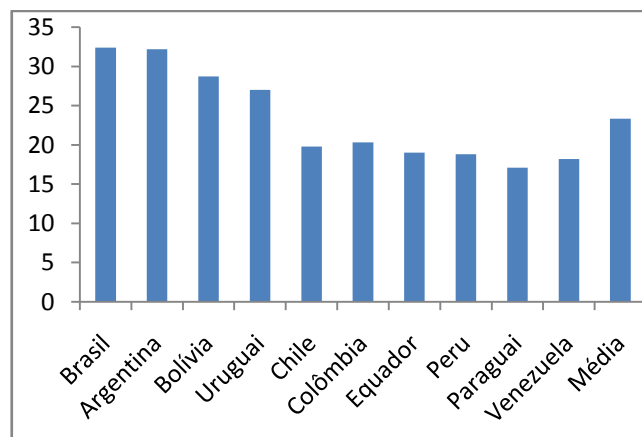
Gráfico 2- CTB no Brasil e em países selecionados da OCDE no ano de 2014 (em % do PIB)



Fonte: Secretaria da Receita Federal (2016). Elaboração própria.

Comparando com países da América Latina, cujas realidades sociais são mais próximas às brasileiras, percebe-se que a CTB brasileira é consideravelmente maior do que a média desse grupo de países.

Gráfico 3- CTB Brasil e Países da América Latina no ano de 2014 (% do PIB).



Fonte: Secretaria da Receita Federal (2016). Elaboração própria.

Deve-se mencionar também o elevado número de tributos presentes no sistema tributário nacional sendo que a soma de 14 impostos e contribuições representam quase 90% do total da receita tributária (GIAMBIAGI & ALÉM, 2008). Além disso, a complexidade da legislação tributária, como é o caso do ICMS, dificulta a compreensão do sistema tributário por parte do contribuinte propiciando uma queda na arrecadação e até mesmo a sonegação.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT realizou um estudo concluindo que para o contribuinte compreender razoavelmente o sistema tributário nacional, seria necessário analisar três mil normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil. E, ainda, verificar 93 obrigações acessórias que pressionam todas as empresas brasileiras, bem como os profissionais atuantes na área tributária. (LIMA & REZENDE, 2006)

II.2.3 Alta Regressividade

A grande presença de impostos indiretos implica necessariamente que uma fatia proporcionalmente maior da renda das famílias mais pobres é destinada ao pagamento de impostos cumulativos e regressivos. Autores como Vianna *et alli.* (2000), Silveira (2008) tentaram estimar o impacto da regressividade do sistema tributário na sociedade. Ribeiro (2010) destacou resultados obtidos por ambos os autores. Vianna (2000) utilizou dados da Pesquisa Orçamentária Familiar (POF) para mensurar o valor dos tributos pagos pelas famílias nos principais centros urbanos.

O autor considerou como impostos diretos o IRPF, IPTU, ITR, IPVA, a contribuição ao INSS, a contribuição sindical e algumas taxas de associações de classes e conselhos. Para calcular os efeitos da tributação indireta projetaram-se as alíquotas e as regras dos seguintes impostos: IPI, ICMS, PIS, COFINS sobre os vários segmentos que compõem a despesa das famílias brasileiras. Segundo os estudos do autor, a CTB direta mostrou-se progressiva, porém o grupo com renda mais elevada pagou apenas seis vezes mais do que o grupo de indivíduos que estava na parcela mais inferior da renda, sendo que a renda do primeiro grupo é 37 vezes superior à do segundo, tal evidência sugere que o nível de progressividade da tributação direta é insuficiente para compensar o alto grau de desigualdade da sociedade.

Quanto à tributação indireta, o autor chegou à conclusão de que era regressiva ressaltando que tal tributação representava 27% da renda líquida das famílias com até 2 salários mínimos, e 7% da renda líquida para as famílias com mais de 30 salários mínimos.

Ribeiro (2010) destacou também que Silveira (2008) chegou a resultados próximos aos de Vianna (2000). Para isso, Silveira (2008) analisou os dados da POF referentes ao ano de 2003 e concluiu que há uma pequena participação dos tributos com características progressivas na renda familiar. As contribuições previdenciárias mostraram uma baixa progressividade, fato que pode ser explicado pelo grande número de trabalhadores que não estão formalizados, especialmente nas classes com menos renda; IRPF mostrou-se o mais progressivo dos impostos seguido pelo IPVA, mas o IPTU mostrou um caráter regressivo. Quanto aos impostos indiretos, todos foram considerados regressivos, em especial, o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS.

Abaixo segue uma tabela mostrando os dados encontrados por Zockun (2007) baseados nas POFs de 1996 e 2003.

Tabela 10- Carga Tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias (1996 a 2003)

Renda Mensal familiar em salários mínimos	Tributação direta (% da renda familiar)		Tributação indireta (% da renda líquida das famílias)		Carga tributária Total		Acréscimo de carga tributária entre 1996 a 2003
	1996	2003	1996	2003	1996	2003	
							20,6
Até 2	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20	34,5	22,6	38,8	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4	4,1	14	27,9	18	32	14
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18	31,7	13,7
8 a 10	4,1	5,9	12	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
15 a 20	5,5	6,9	9,4	2,16	14,9	28,4	13,5
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Através dessa tabela podemos observar o crescimento da tributação sobre as famílias de menor renda por causa do aumento da CTB, que se deu, principalmente, pela elevação da tributação indireta, em detrimento da tributação sobre a renda, como constatado na seção anterior deste capítulo. Vale mencionar, que houve uma queda na participação dos tributos indiretos na renda, porém tal avanço é muito incipiente “... diminui a parcela dos tributos indiretos de 17,6% para 15,5% da renda publicada entre 2003 e 2009.” (SILVEIRA *et al*, 2011, pag.28).

Quanto aos efeitos da tributação no setor produtivo, constata-se a perda de competitividade no cenário internacional de produtos brasileiros, pois a incidência sobre o faturamento das empresas - como é o caso do IRPJ, da CSLL (no regime de lucro presumido), da CIDE, e de parte da PIS/COFINS – causa um efeito cascata e conseqüentemente um aumento sobre a base de incidência especialmente sobre os produtos mais elaborados.

Em suma, como já visto no primeiro capítulo, no Brasil há uma baixa arrecadação através de impostos sobre a renda e propriedade, em comparação com países desenvolvidos, onde há uma maior participação de tais bases de incidência na arrecadação total e, para piorar o quadro, a tabela 10 mostrou um agravamento na regressividade nacional entre 1996 e 2003. Percebe-se que no sistema tributário brasileiro há a preferência pelos tributos de fácil arrecadação como CSLL, COFINS, PIS, ICMS e IPI.

II.2.4 Guerra Fiscal

Guerra Fiscal, segundo autores como Piancastelli & Perobelli (1998), Varsano (1997), pode ser entendida como uma disputa por investimentos produtivos através de incentivos fiscais entre os diferentes entes federados ou nações. No caso brasileiro, é explicitada através da concessão de créditos fiscais relativos ao ICMS.

Como já explanado anteriormente, o ICMS é o principal imposto arrecadador para os Estados. No entanto, buscando novos investimentos, tais entes da federação concedem crédito para pagamento do referido imposto ou até mesmo sua completa isenção, não apenas os Estados com economias mais robustas como São Paulo, mas também os da região norte e nordeste cuja principal fonte de arrecadação é o Fundo de Participação dos Estados

(importante instrumento de redistribuição de renda), conseqüentemente eles abrem mão de importante fonte de receita em potencial. Quando todos os adotam medidas semelhantes de incentivos creditícios e fiscais simultaneamente, estes benefícios perdem sua efetividade e importância na decisão de alocação de recursos por parte dos agentes privados. Com isso, há uma queda nos gastos com bem-estar da população, além de uma falta de políticas de investimentos para o longo prazo e maior dificuldade para o pagamento de dívidas junto à União.

O fenômeno descrito no parágrafo anterior ocorre porque o ICMS é um imposto sobre o valor adicionado cobrado na origem e não no destino, pela maior autonomia político e financeira dos Estados pós constituição de 1988, e também pela falta de um ente nacional regulatório eficaz que permita uma adequação desses incentivos a uma política nacional de desenvolvimento (AFONSO, SOARES & CASTRO, 2013). Sendo assim, a empresa deve pagar seus tributos, relativos ao ICMS, ao Estado onde o bem ou serviço foi produzido em detrimento do Estado onde ele foi comercializado. Isto gera, além da “guerra fiscal”, insegurança jurídica, pois nada impede a possibilidade de decisões judiciais declarando inconstitucionalidade de determinado incentivo. (PIANCASTELLI & PEROBELLI, 1998)

Afonso, Soares e Castro (2013) citam a guerra fiscal do ISS. Isso ocorre quando municípios de menor porte, geralmente em um grande centro metropolitano, abrem mão de receita fiscal com o intuito de atrair empresas do setor de serviços para sua localidade.

Contudo, ainda segundo Afonso, Soares e Castro (2013), o que realmente ocorre é a instalação de pequenas sedes nesses municípios por parte das empresas, sem efetivamente realizar nenhuma tarefa significativa. Sendo assim, ocorrem perdas tanto para o município que deixou de receber impostos, quanto àquele que efetivamente abriga a empresa, já que não recebe mais nenhum tributo com a mudança oficial de sede.

II.3- Considerações sobre o Sistema Tributário Nacional.

Em suma, o Brasil sempre apresentou um sistema tributário bastante regressivo, tal cenário foi ratificado pela utilização dos tributos meramente como mecanismos arrecadatários

(de preferência geradores de superávit fiscal) para patrocinar despesas públicas e, simultaneamente, como instrumentos de reforço e sustentação de privilégios das classes de renda mais elevadas. Apenas secundariamente e de forma pouco expressiva o sistema é utilizado na busca por redução dos desequilíbrios na distribuição da renda e da riqueza.

A tributação cresce pela via da carga indireta, pesando sobre a classe média e a população de baixa renda. A competitividade é buscada, simplesmente, através de desonerações tributárias redutoras artificiais dos custos para se obter menor preço, descuidando-se, assim, da estratégia mais eficiente, que é a de criar políticas industriais que sejam portadoras de um maior nível de produtividade. Ignora-se, com essa opção, os fatores como a alta taxa de juros responsáveis pela atração de capitais externos para o país que acabam valorizando o câmbio e dificultando a inserção das indústrias nacionais no cenário externo. A arrecadação é feita, em grande parte, por tributos indiretos que, em momentos de crise, são mais facilmente majorados ou até mesmo criados para compensar eventuais ameaças de descontrole do crescimento da dívida pública.

Para piorar o quadro, no governo de Dilma Roussef irá se desenhar a possibilidade de retirada de direitos sociais conquistados em 1988 via reforma no sistema de Seguridade Social, como forma de combater a fragilidade fiscal que é, na verdade, determinada pela própria política macroeconômica contracionista e pelas desonerações de elevada magnitude, praticadas no período pós 2011. É nessa investigação que estará concentrado o estudo do próximo capítulo

CAPÍTULO III- EFEITOS DA POLÍTICA FISCAL RECENTE SOBRE A SEGURIDADE SOCIAL 2011-2015.

O prosseguimento do estudo da dinâmica tributária alcançará, neste capítulo, o período 2011-2015. Esta tarefa exige que seja feita, como pano de fundo, a análise da estratégia do crescimento econômico do primeiro governo Dilma Rousseff. Seu governo se caracterizará por uma ruptura com a política fiscal da fase anterior e pela adoção de uma nova matriz econômica, que, a despeito do resultado pretendido, causará uma queda abrupta do nível de receitas da Seguridade Social num momento de crescimento do gasto social.

III.1- A “Nova Matriz Econômica”.

Como já mencionado anteriormente, durante o período 2004-2010, o Brasil atravessou uma fase de maior dinamismo econômico num momento em que o cenário externo estava mais favorável, o que possibilitou um crescimento baseado fortemente na expansão da demanda agregada, pela via do aumento do consumo das famílias. A recuperação do poder de compra do salário mínimo, o aumento das transferências de renda às famílias, o aumento do investimento público e a maior oferta de crédito resultaram na criação de um vasto mercado interno de consumo de massa. Como consequência, as receitas tributárias do governo cresceram em resposta ao crescimento da produção, da massa salarial e dos lucros, propiciando o aumento do gasto público tanto em custeio e investimento quanto em transferências, sem provocar desequilíbrio fiscal.

No entanto, a partir do final de 2010, o governo federal passou a adotar medidas macroprudenciais que impactaram negativamente no nível da demanda agregada. Dentre essas medidas enquadra-se, no âmbito monetário, o aumento da taxa básica de juros (que saltou de 8,75% em janeiro de 2010 para 12,5% em agosto de 2011). Devido à diminuição dos níveis de atividade econômica o Banco Central tentou reverter o processo reduzindo a Selic de 12,5% em agosto de 2011 para 7,25% em março de 2013. Essa queda na taxa de juros facilitava o financiamento do investimento e do consumo

das famílias, mas ao mesmo tempo, diminuía os ganhos financeiros aos quais as empresas recorriam para compensar perdas em outras áreas (MARTINS, 2015).

Entretanto, os juros reduzidos duraram pouco tempo. A Selic voltou a subir no primeiro semestre de 2013, atingindo o patamar de 14,25% em setembro de 2015, o que contribuiu para o aumento da inadimplência e para o desestímulo ao consumo e à realização de investimentos produtivos. Também se deve mencionar o aumento do depósito compulsório, a elevação do capital mínimo exigido por parte dos bancos para obtenção de empréstimos, acarretando em uma maior dificuldade de obtenção do crédito, além do aumento do percentual mínimo de pagamento dos cartões de crédito. Com isso, destaca-se o elevado nível da taxa de juros em relação às linhas de crédito (SUMMA & SERRANO, 2015). Segundo estes autores,

“É importante notar que, apesar da gestão errática da política monetária do país, as taxas de juros reais sobre as melhores linhas de crédito aos consumidores se manteve elevada, especialmente se comparadas com as taxas de crescimento do rendimento disponível real. (...) Portanto, em termos de condições de sustentabilidade da dívida do consumidor nos anos de 2011-2014, a autoridade monetária não foi bem sucedida em reduzir suficientemente as taxas de juro do crédito ao consumidor a fim de manter o crescimento do consumo baseado no crédito.” (SERRANO & SUMMA, 2015; p:21).

A desvalorização cambial também foi adotada no período, porém com efeito nulo no crescimento das exportações (11,9% no período 2004-2010 e 11,3% no período 2011-2015). No entanto, no âmbito das importações apresentou um efeito negativo causando uma queda, no curto prazo, nas compras externas da indústria nacional devido à complementaridade entre os componentes nacionais e importados. Além disso, a desvalorização cambial ocorrida no período serviu para aumentar as margens de lucro de empresas que já possuíam um nível acima do mínimo viável, porém, nesse cenário, o câmbio não interferiu na decisão de investimento da empresa (SERRANO & SUMMA, 2015).

No âmbito fiscal pode-se mencionar a forte diminuição do investimento do governo federal como uma tentativa de estimular o crescimento através da iniciativa privada. Summa & Serrano (2015) apontam para um crescimento médio do

investimento da administração pública de -1,0 % a.a no período 2011-2015 (crescimento negativo); o investimento das empresas federais cresceu -2,7% no mesmo período. Pode-se destacar as parcerias público-privadas, em setores de infra-estrutura, com contratos que beneficiavam os empresários especialmente pelas condições de financiamento subsidiadas através do BNDES. Destaca-se, sobretudo, entre essas medidas para reforçar os estímulos ao investimento privado, as concessões de numerosas e vultosas desonerações, principalmente de contribuições sociais, com o intuito, sobretudo, conforme documentos oficiais, de estimular o setor industrial.

Apesar das medidas de incentivo do governo federal, o investimento privado não se expandiu. Summa & Serrano (2015) argumentam que isso ocorreu porque a queda da demanda agregada tornou-se um entrave para o crescimento. Para Martins (2015) a indústria nacional não tinha capacidade para liderar o crescimento econômico, pois sofreu com anos de diminuição de lucros causada por longos períodos de competição externa, especialmente da China, e também com o aumento de salários. Embora não haja um consenso sobre o principal motivo, pode-se afirmar que a “nova matriz macroeconômica”, no período 2011-2015, que engloba todas as medidas mencionadas anteriormente, causou uma queda do PIB no governo de Dilma Rousseff e conseqüentemente nos níveis de emprego e renda afetando o faturamento, a folha de pagamentos e o lucro das empresas e impactando, assim, negativamente sobre financiamento da Seguridade Social.

III.2- A evolução da carga tributária no período 2011-2015

A dinâmica da carga tributária deste período foi paradoxal, como alerta Orair (2015). A mudança na orientação da política fiscal também se expressou na política tributária do quinquênio 2011-2014, que deixou de ser caracterizada pelo predomínio das onerações tributárias. As medidas de desonerações foram implementadas sistematicamente e cresceram, ao longo do período, até o elevado patamar de R\$ 112,1 bilhões no ano de 2014, conforme se percebe da tabela 11 a seguir. “Os incentivos tributários aos investimentos e setoriais, que ganharam força a partir do lançamento do

Plano de Aceleração do Crescimento (PAC) em 2007 e da Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP) em 2008, alcançaram volumes expressivos após 2011, com destaque para as desonerações da folha salarial que se destinavam inicialmente a setores mais específicos – principalmente pequenos empresários, tecnologia da informação, construção civil e segmentos industriais intensivos em mão de obra – e foram se alargando em benefício de segmentos mais amplos como o comércio varejista. Destacam-se ainda as reduções para alíquota zero na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre combustíveis e nos tributos federais sobre produtos da cesta básica, como instrumento auxiliar da política anti-inflacionária e, no caso da cesta básica, com o objetivo adicional de reduzir o grau de regressividade da tributação” (ORAIR, 2015, p. 13).

Tabela 11- Estimativas das Desonerações Tributárias do Governo Federal
(valores em R\$ bilhões de reais)

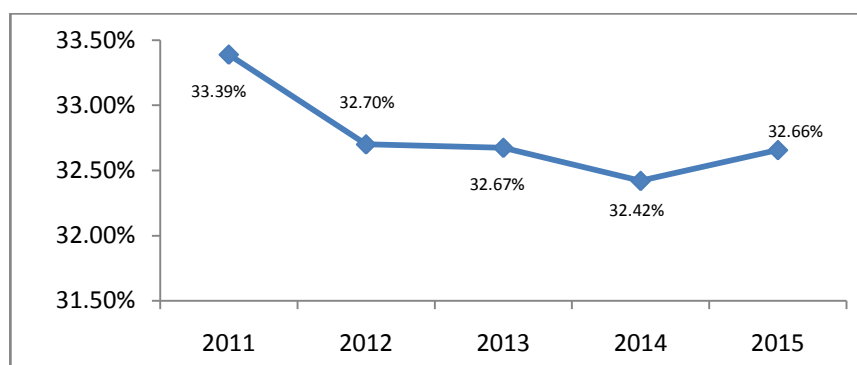
Descrição	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
IPI de bens duráveis (veículos, eletrodomésticos, eletroeletrônicos e móveis) e materiais de construção civil				5,5	2,8	3,6	8,3	10,1	8,5	38,9
IOF sobre crédito de pessoa física			0,2	2,5	0	0	2,3	3,6	4,0	12,6
Estímulo à aquisição de bens de capital, regimes especiais e programas setoriais ou de apoio às exportações e ao desenvolvimento tecnológico	2,5	2,4	3,3	1,6	1,3	2	12,6	15,3	17,2	58,1
Folha salarial (contribuições previdenciárias) de setores produtivos						0,3	4,1	12,7	23,7	40,8
Cide sobre combustíveis			2,1	1,5	0,4	0,8	8,5	11,5	12,7	37,4
Produtos de cesta básica								5,7	8,1	13,8
Operações de câmbio e aplicações financeiras			0,3	0,3	0	0,5	1,2	1,9	2,1	6,3
Reajuste das faixas e correção da tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF)	2,2	1,5	3,3	5,6	3,3	1,6	2,4	2,6	2,8	25,3
Instituição do Simples Nacional e reajuste das faixas	3,0	2,3	1,5	0	0	0	5,3	5,9	6,5	24,4
Mudança na base de cálculo do PIS-COFINS sobre importações								0,7	3,6	4,4
Fim da CPMF			40,6							40,6
Não classificados	1,2	1,0	2,2	17,1	20	15,4	17,7	8,7	22,8	106,1
Total	9	7,1	53,6	34,1	27,7	24,2	62,4	78,6	112,1	408,7

Fonte: ORAIR, 2015

O fato mais importante a se destacar sobre a carga tributária no período é, portanto, as desonerações tributárias, particularmente das contribuições sociais, como se estudará na próxima seção deste capítulo. Porém, os parcelamentos de dívidas tributárias também ocasionaram receitas extraordinárias nos anos mais recentes, destacando-se a ampliação do Refis federal em 2013, que possibilitou a permanência no do indicador da CTB de 2013 no mesmo patamar do ano anterior, tendo retornado para 32,4% no final de 2014, após deixar de sofrer essa influência extraordinária. O fato é

que, entre 2011-2015, o valor observado na carga tributária manteve-se relativamente estável ao nível de 33% (segundo os cálculos de Orair, 2015), apesar do grande volume de desonerações, que, a princípio, deveriam ter forçado a queda desse indicador. O próximo gráfico mostrará o comportamento da CTB no período 2011-2015.

Gráfico 4- Evolução da Carga Tributária Bruta- 2011-2015 (em % do PIB)



Fonte: Secretaria da Receita Federal, 2016

A explicação para a sustentação do patamar da carga tributária, para Orair (2015), deve-se a possibilidade de que as bases de incidência de determinados tributos tenham crescido acima do PIB e impulsionado a arrecadação mesmo diante das desonerações tributárias.

Cumpra aqui destacar que as categorias de tributos que incidem principalmente sobre a renda do trabalho apresentaram trajetória de expansão quase ininterrupta, e que possuem um vínculo muito estreito com a parcela formalizada das remunerações dos empregados. Os impostos sobre o comércio e as transações internacionais incidem quase integralmente sobre as importações (99% do total) também contribuíram para a elevação da CTB no período avaliado. Na direção contrária, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre renda, lucro e ganhos de capital – das grandes empresas (pessoa jurídica de grande porte) contribuíram para reduzir a CTB.

Pode-se, portanto, afirmar que, por trás da relativa estabilidade do agregado da CTB durante 2011-2015, existem trajetórias muito distintas dos seus componentes de acordo com as bases econômicas de incidência. Por um lado, os tributos que incidem

principalmente sobre os rendimentos do trabalho, importações e lucro das pequenas e médias empresas, influenciaram no sentido de ampliar a CTB. De outro lado, a tributação sobre lucro incidente, principalmente nas grandes empresas, e os impostos sobre bens e serviços reduziram a carga e são os agrupamentos que concentraram a maior parte das mais significativas desonerações tributárias da tabela 11. Dito de outro modo, os agrupamentos de tributos sujeitos às principais medidas de desonerações tributárias mostraram queda considerável, que foi neutralizada pelo crescimento de agrupamentos com comportamentos mais favoráveis das bases tributáveis, mantendo-se o agregado da CTB relativamente constante.

III.3- A Seguridade Social Brasileira.

Antes de se ingressar no estudo dos efeitos da política tributária do período 2011-2015 sobre a Seguridade Social, faz-se necessário uma descrição prévia das receitas (vinculadas) que servem de fundo para o funcionamento desse sistema.

III.3.1- Receitas e Despesas da Seguridade Social.

A Seguridade Social tem como objetivo principal a proteção e o amparo dos cidadãos contra situações de risco como desemprego, doença, acidente de trabalho, invalidez temporária ou definitiva, e velhice. Uma vez que o pagamento de benefícios sociais representa uma parcela significativa do consumo das famílias, o gasto com transferências sociais pode servir como uma alavanca para crescimento econômico, ao injetar demanda. No Brasil, a Seguridade Social engloba os serviços universais do Sistema Único de Saúde (SUS), os benefícios sociais do Sistema Único de Assistência Social (SUAS), o Sistema Único de Segurança Alimentar (SUSAN), o seguro desemprego e os benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Embora já apontado em capítulos anteriores é importante relembrar que, para proporcionar esse conjunto de benefícios, o financiamento do orçamento da Seguridade Social está assentado em receitas vinculadas, provenientes das seguintes fontes: Contribuições previdenciárias ao INSS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), outras contribuições de concursos de prognósticos (receitas advindas de loterias), Receitas de entidades da Seguridade (recursos próprios do Ministério do Desenvolvimento Social, Ministério da Previdência Social provenientes de taxas, multas e juros de fiscalização) e Contrapartidas para Encargos Previdenciários da União (que são recursos para o pagamento de aposentadoria e pensão dos servidores da administração direta da União). (ANFIP, 2015).

De fato, a CF/1988 criou uma fonte diversificada e ampla de financiamento para a Seguridade Social com receitas vinculadas, o que faz do Brasil um caso bastante específico. Entretanto, não deixa de ser contraditório que este sistema, ao ser apoiado em tributos indiretos, mantenha um caráter regressivo sendo financiado por toda sociedade, inclusive por aqueles que não recebem a proteção da Seguridade Social (como é o caso dos trabalhadores urbanos do mercado informal ou daqueles que trabalham por conta própria e não contribuem ao INSS). Isso faz com que o sistema de Seguridade Social apresente um avanço apenas aparente, deixando por conta do gastos com benefícios a principal função de proteger e simultaneamente reduzir desigualdades.

A tabela 12 demonstra a evolução da receita, da despesa e do saldo da Seguridade Social no período 2010-2015.

Tabela 12- Receitas da Seguridade Social 2010-2015 (em R\$ milhões constantes de 2015).

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Receitas	644.294	697.257	736.590	752.602	728.662	703.997
Despesas	568.172	595.353	639.130	672.894	689.358	683.908
Saldo	79.680	101.903	97.460	79.709	39.304	20.089

Fonte: Gentil, 2016. Valores deflacionados pelo IPCA de 2015

A tabela 12 mostra que os superávits da Seguridade Social eram resultados freqüentes no período 2010-2015, mas também expõe uma diminuição desses valores graças a um processo de fragilização financeira do sistema. Tal fato ocorreu por causa da constante renovação da DRU, das políticas de desonerações tributárias ocorridas especialmente após 2011, pela incapacidade do governo federal de realizar a cobrança eficiente dos devedores e de fiscalizar sonegadores, e, principalmente, por causa das políticas macroprudenciais, já mencionadas anteriormente, que resultaram em forte desaceleração da economia a partir de 2013 (GENTIL, 2016).

Observando a tabela anterior, nota-se que a seguridade social apresenta seguidos superávits, apesar dos constantes discursos que pregam a necessidade de uma reforma no sistema previdenciário devido aos supostos déficits consecutivos que apresentaria.

A arrecadação, no ano de 2015, dividiu-se da seguinte maneira: 51,76% correspondem à Receita Previdenciária, 28,65% a COFINS, 8,72% para CSLL e PIS/PASEP representando 7,64%. Os itens Receitas das Entidades da Seguridade e Contrapartida do Orçamento Fiscal para EPU equivaleram a 2,92% e 0,32%, respectivamente, como mostrado na tabela 13.

Tabela 13- Receitas da Seguridade Social no período 2010-2015 (% da receita total).

RECEITAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Receita Previdenciária	46,25%	46,55%	47,10%	48,28%	51,27%	51,76%
COFINS	30,55%	30,27%	30,74%	31,53%	29,55%	28,65%
CSLL	9,98%	10,95%	9,73%	10,29%	9,96%	8,72%
PIS/PASEP	8,81%	7,96%	8,09%	7,99%	7,89%	7,64%
CPMF	0,69%	0,65%	0,64%	0,00%	0,00%	0,00%
2. Receitas de Entidade da Seguridade	3,25%	3,19%	3,39%	1,71%	1,13%	2,92%
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU	0,47%	0,43%	0,30%	0,20%	0,21%	0,32%
Receitas da Seguridade Social	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Gentil, 2016. Elaboração Própria.

Pode-se observar um aumento na participação da Receita Previdenciária, passando de 46,25% da receita total em 2010 para 51,76% em 2015. Em contrapartida houve uma queda da participação da COFINS, CSLL e PIS/PASEP em 2014 e 2015, quando a economia mergulha em forte desaceleração. Esta variação fica mais clara observando a tabela 14.

Tabela 14- Receitas da Seguridade Social no período 2010-2015 (em R\$ milhões constates de 2015).

RECEITAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Receita Previdenciária	298.002	324.596	346.948	363.369	373.570	364.396
COFINS	196.856	211.068	226.442	237.326	215.307	201.673
CSLL	64.325	76.370	71.701	77.409	72.541	61.382
PIS/PASEP	56.760	55.474	59.591	60.136	57.499	53.781
CPMF	4.426	4.507	4.696	0	0	5
2. Receitas de Entidade da Seguridade	20.924	22.274	25.000	12.863	8.206	20.534
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU	3.003	2.978	2.213	1.499	1.539	2.226
Receitas da Seguridade Social	644.294	697257	736.590	752.602	728.662	703.997

Fonte: Gentil, 2016. Elaboração Própria. Valores deflacionados pelo IPCA de 2015.

Observando a tabela anterior, nota-se que, embora a Receita Previdenciária tenha crescido no período 2010-2014, a taxa de crescimento anual diminuía de um período para o outro, sendo que em 2015 apresentou uma brusca redução de aproximadamente R\$ 12 bilhões.

COFINS, CSLL e PIS/PASEP também apresentaram queda no crescimento antes mesmo da arrecadação previdenciária, isto é, após 2013. A receita proveniente da COFINS, ainda assim, cresceu aproximadamente R\$ 3,5 bilhões entre 2010-2015, mas a CSLL apresenta uma perda de R\$ 3,3 bilhões no mesmo intervalo de tempo em função da queda da massa de lucros que, por sua vez, decorreu do crescimento negativo da economia, de -3,8% do PIB, em 2015.

O aumento da arrecadação das Receitas Previdenciárias verificado no período 2010-2013 pode ser explicado pelo alto nível de emprego, pela formalização no mercado de trabalho e pela valorização real do salário mínimo, apesar das menores taxas de crescimento do PIB a cada ano. A queda entre 2014 e 2015 ocorreu por causa do aprofundamento da desaceleração e posterior recessão econômica vivida pelo país. O movimento observado nas receitas da COFINS, CSLL e PIS/PASEP não acompanharam as Receitas Previdenciárias, em grande parte, por causa do grande montante de renúncias sobre tais tributos, (conforme está demonstrado na tabela 15, a seguir), da leniência, por parte do governo, em cobrar das empresas o pagamento das dívidas tributárias e também porque o Tesouro Nacional é obrigado a compensar a Seguridade pelas perdas nas Receitas Previdenciária provenientes de desonerações na folha de pagamento. Esta obrigação de reposição de perdas não foi exigida, por lei, no caso das desonerações das receitas de COFINS, CSLL, PIS/PASEP. A tabela seguinte mostra o total das desonerações e a renúncia de receitas destinadas à Seguridade Social no período 2009-2015. O total das desonerações de receitas da Seguridade Social chegou a R\$ 157.467 bilhões (2,75% do PIB) em 2015 sendo que era de 1,78% do PIB em 2011, entre elas, incluem-se as renúncias destinadas à COFINS (R\$70.358 bilhões), à CSLL (R\$ 10.490 bilhões), ao PIS/PASEP (R\$ 14.100 bilhões) e também às Contribuições Previdenciárias (R\$62.519 bilhões) estas últimas serão debatidas na próxima seção.

Tabela 15- Desonerações Tributárias em milhões (correntes) e em % do PIB

Ano	Desoneração Total	% do PIB	Desonerações de Contribuições Sociais				Total das Desonerações de Receitas da Seguridade Social	% do PIB
			Contrib. P/ Previdência Social	COFINS	CSLL	PIS/PASEP		
2009	116.098	3,65	17.905	29.418	6.087	5.651	59.061	1,85
2010	113.861	3,6	18.183	33.883	8.333	6.955	67.354	2,02
2011	152.406	3,68	21.156	34.618	5.830	6.542	68.146	1,78
2012	182.410	4,15	24.412	41.376	6.976	8.145	80.909	1,78
2013	225.630	4,66	33.743	46.142	8.788	9.060	97.733	1,97
2014	253.902	4,92	57.012	58.510	9.301	11.639	136.462	2,6
2015	282.437	4,93	62.519	70.358	10.490	14.100	157.467	2,75

Fonte: Gentil, 2016.

Quanto às despesas da Seguridade Social, possuem um grande efeito multiplicador sobre a economia do país, elevando diretamente o consumo das famílias e, indiretamente, a produção e a circulação de bens e serviços e, conseqüentemente, a arrecadação de contribuições sociais. Assim, há retorno considerável de uma parte dos recursos público aplicados.

Orair, Siqueira e Gobetti (2016) estimaram que o multiplicador fiscal do gasto com benefícios sociais em períodos recessivos supera 1,5, o que significa que, para cada R\$100 gastos com essa modalidade de despesa, o impacto sobre o produto é de R\$150.

Além do forte efeito multiplicador do gasto sobre o PIB, há também o impacto social. O crescimento das despesas com a Seguridade Social, ocorrido devido ao aumento do número de beneficiários e do crescimento real do salário mínimo, possibilitou uma redução na desigualdade social nacional graças às transferências desses recursos para famílias mais necessitadas, seja na forma de benefícios previdenciários ou na forma de programas assistenciais específicos, como o Bolsa-família e o Benefício de Prestação Continuada (BPC).

Tabela 9- Despesas da Seguridade Social no período 2010-2015, em milhões de R\$.

DESPESAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Benefícios Previdenciários	358.302	371.520	394.863	420.421	444.490	436.090
Benefícios assistenciais LOAS e RMV	31.258	33.155	37.821	40.420	42.549	42.538
Bolsa família e outras transferências	18.970	22.134	25.606	28.260	28.958	26.921
EPU- Benefícios de Legislação Especial	3.003	2.978	2.213	1.499	1.593	2.226
Saúde: despesas do MS	87.115	95.484	99.858	99.407	92.891	102.206
Assistência social: despesas do MDS	4.815	5.324	7.071	7.913	4.411	5.389
Previdência social: despesas do MPS	9.170	8.978	9.015	8.652	5.786	8.197
Outras ações da Seguridade Social	10.207	9.969	12.253	11.569	10.872	11.655
Benefícios FAT	41.832	45.587	50.502	54.832	57.364	48.686
Despesas da Seguridade Social	564.615	595.353	639.130	672.894	689.358	683.908

Fonte: Gentil (2016). Elaboração Própria. Valores deflacionados pelo IPCA de 2015.

Na tabela 16 observa-se a dinâmica do gasto social no período 2010-2015. Nota-se o crescimento com Benefícios Assistenciais, previdenciários e para saúde. No entanto, em 2015, houve queda da totalidade dos gastos, muito provavelmente reflexo de

medidas, tomadas em 2014, de corte de despesas. Houve redução do auxílio doença, da pensão por morte, do seguro-desemprego e também maior dificuldade de acesso aos benefícios por parte do trabalhador, resultado da reforma da seguridade social realizada em dezembro de 2014, consequência de um movimento para a retirada de direitos que ganhou eco no governo federal, logo após a eleição da Presidente Dilma Rousseff em seu segundo mandato.

Tabela 10- Despesas realizadas em relação ao PIB.

DESPESAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Benefícios Previdenciários	6,56%	6,43%	6,72%	6,92%	7,28%	7,39%
Benefícios assistenciais LOAS e RMV	0,57%	0,57%	0,64%	0,67%	0,70%	0,72%
Bolsa família e outras transferencias	0,35%	0,38%	0,44%	0,47%	0,47%	0,46%
EPU- Benefícios de Legislação Especial	0,05%	0,05%	0,04%	0,02%	0,03%	0,04%
Saúde: despesas do MS	1,59%	1,65%	1,70%	1,64%	1,52%	1,73%
Assistência social: despesas do MDS	0,09%	0,09%	0,12%	0,13%	0,07%	0,09%
Previdência social: despesas do MPS	0,17%	0,15%	0,15%	0,14%	0,09%	0,14%
Outras ações da Seguridade Social	0,19%	0,17%	0,21%	0,19%	0,18%	0,20%
Benefícios FAT	0,77%	0,79%	0,86%	0,90%	0,94%	0,83%
Despesas da Seguridade Social	10,33%	10,31%	10,87%	11,08%	11,28%	11,59%

Fonte:Gentil, 2016; dados para o PIB do IBGE.

A tabela 17 ilustra os gastos da seguridade social em relação ao PIB, através dela, constata-se um crescimento da despesa com Benefícios Previdenciários passando de 6,56% do PIB em 2010 para 7,39% em 2015 enquanto as despesas com saúde e o FAT tiveram crescimento mais modestos, chegando a 1,73% e 0,83% do PIB respectivamente.

III.3.2- Desoneração sobre a folha de pagamentos e a Seguridade Social.

Segundo a teoria econômica tradicional há duas formas de aferir o custo com salários. O primeiro representa o custo total para o empregador manter determinado trabalhador, custo este que é mais elevado do que o salário. Segundo essa visão, o salário é formado apenas pelo valor percebido pelo funcionário após o mês de trabalho e conseqüentemente excluem-se as remunerações que dizem respeito ao descanso semanal, aos feriados, ao adicional de um terço das férias, às despesas de rescisão contratual, 13º salário entre outros direitos do trabalhador; tudo somado para além dos salários é considerado encargos sociais chegando-se ao valor de 102% da remuneração

total média mensal. Esta visão é aceita dentro do meio empresarial e tem como um dos principais postuladores o professor da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, José Pastore. (OLIVEIRA, 2011)

A segunda visão da formação dos salários considera todos os valores percebidos pelo trabalhador, não apenas o valor líquido mensal. Possui a seguinte composição: salário contratual recebido mensalmente, incluindo-se: as férias; o 13º salário e o salário recebido após a demissão (FGTS e multas rescisórias). Sendo assim, os encargos sociais representariam 25% do valor da remuneração total média mensal. Esta é uma visão mais aceita dentro do campo heterodoxo e é adotada, principalmente, pelo Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (Dieese) e por pesquisadores da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP). (OLIVEIRA, 2011)

Os defensores da desoneração da folha de pagamentos argumentam, sob a luz da primeira visão relativa à formação dos salários, que uma diminuição dos encargos sociais representaria um aumento, tanto da competitividade das empresas nacionais no cenário internacional diminuindo a pressão dos produtos importados, quanto da formalização do trabalho. A formalização compensaria a perda de arrecadação proveniente da folha de pagamento (OLIVEIRA, 2011). Entretanto, como a desoneração da folha ocorreu em um período de aumento do nível de emprego e formalização, o argumento de que tais medidas governamentais foram o fator determinante para a queda da informalidade não o tornam válido, porque nos mesmos anos houve forte queda do investimento agregado juntamente com a redução da PEA. De fato, com as desonerações (inclusive sobre a folha de pagamentos), ocorreu apenas uma compensação pela redução das margens de lucros das empresas em um período de queda da rentabilidade do investimento produtivo por causa dos juros altos, câmbio valorizado, forte concorrência chinesa e salários crescendo acima da produtividade.

Durante a abertura econômica feita na década de 1990, a obsoleta indústria brasileira viu-se diante de produtos muito mais competitivos no comércio internacional, causando uma queda nos níveis de produção e emprego no setor; difundiu-se, assim, a noção da necessidade de diminuição dos encargos sociais. Contudo, o principal responsável pelo aumento dos níveis de emprego é o próprio crescimento econômico do país que ocorre através de uma política macroeconômica expansionista e de melhor

inserção das indústrias nacionais no mercado internacional gerado pelo aumento da produtividade (OLIVEIRA, 2011). Gentil (2011) afirma: “Quando a economia cresce, impulsionada pelo consumo e pelo investimento, o emprego formal dispara e o desemprego cai rápida e progressivamente.”

A Medida Provisória 540/11, trata da troca da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos por uma contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas, sendo sua alíquota menor à alíquota que manteria inalterada a arrecadação patronal, ou seja, tinha como objetivo a diminuição dos custos de produção. Mais tarde tal medida provisória foi transformada na Lei 12.546/11 gerando, no curto prazo, o aumento da lucratividade das empresas e acarretando no aumento da concentração de renda e na intensificação da regressividade do sistema tributário, sem produzir efeito positivo esperado sobre a indústria e as exportações (CORDILHA, 2015).

No entanto, especialmente a partir de 2011, o governo pôs em marcha um conjunto de políticas que ficaram conhecidas como “nova matriz macroeconômica”, conforme já mencionado anteriormente, que implicou em: desonerações tributárias, parcerias público-privadas, desvalorização do câmbio e controle de tarifas de serviços públicos (principalmente energia e transporte), cujo intuito era estimular o crescimento econômico sob a liderança do investimento privado, em um cenário de diminuição do investimento público e aumento (pós-2013) da taxa de juros. Em suma, a intenção do governo era delegar a liderança do processo de crescimento econômico ao setor privado em detrimento à intervenção do Estado, através de uma redução dos custos das empresas, principalmente do setor industrial. O resultado final dessa estratégia, entretanto, foi um grande fracasso.

À luz da nova orientação econômica, o governo introduziu a renúncia tributária sobre a folha, com o intuito de beneficiar, primeiramente, as empresas prestadoras de serviços de tecnologia da informação (TI), tecnologia da informação e comunicação (TIC) e as indústrias de móveis, confecções e artefatos de couro. Tais setores foram escolhidos devido à sua exposição ao mercado externo e a intensidade da utilização do fator trabalho.

Em suma, não há uma relação direta entre medidas pontuais como a diminuição dos tributos na folha de salários e ganhos de competitividade ou formalização do trabalho. Os ganhos de produtividade, no entanto, são muito mais influenciados (negativamente) pela elevada taxa de juros que dificulta os investimentos das empresas nacionais, além de atrair grandes quantidades de capital externo especulativo acarretando a valorização do real frente ao dólar e encarecendo o produto nacional. Há, portanto, a necessidade de mudanças na política monetária e cambial, mas também na política de investimento público, para alcançar os objetivos pretendidos, além de modificações na política industrial, que pudessem produzir transformações estruturais dificilmente alcançadas apenas com políticas de desonerações.

Destaca-se entre os efeitos perversos da desoneração da folha de pagamentos ocorrida no Brasil o aumento da regressividade do sistema tributário, a criação de um novo tributo sobre o consumo incidente em cascata, maior complexidade para o sistema aumentando os custos tanto das empresas, para apurar o montante que deverá ser pago, quanto para o fisco, no que tange à fiscalização, e em especial, a queda do nível de financiamento da Seguridade Social. (SILVA et. al. 2015)

Cordilha (2015) analisou o setor de couro e calçados e o setor de vestuários para estudar o impacto das políticas de renúncia tributária. Tais setores perderam bastante competitividade após a abertura econômica além de disporem de uma grande quantidade de dados disponíveis possibilitando a análise. A citada autora chegou à conclusão de que aqueles setores não apresentaram melhoras significativas após a mudança da política macroeconômica do governo.

No setor de vestuário, as exportações permaneceram constantes a partir de 2010 e as importações cresceram consideravelmente mesmo em um cenário de desonerações e desvalorização do câmbio, demonstrando que o setor não obteve ganhos de competitividade tanto no mercado externo quanto no interno. No setor de couro e calçados, houve aumento das exportações, tendo o referido setor obtido maior capacidade competitiva do que o de vestuários. A principal causa do aumento das exportações foi a desvalorização cambial, segundo a autora. No entanto, as importações cresceram no período pós 2011 mostrando que, para o mercado interno, a desoneração da folha de pagamentos não representou uma maior capacidade competitiva.

Ainda segundo Cordilha (2015), a desoneração da folha de pagamentos nesses dois setores teve pouco impacto no nível de emprego.

Em quatro anos o governo já havia aumentado o número de setores beneficiados com as desonerações tributárias de 4 para 56, sem os mesmos critérios que favoreceram os quatro primeiros setores. CORDILHA, 2015, p:117) destaca as seguintes características das medidas tomadas no governo Dilma Rouseff:

“•Valor das alíquotas: a contribuição previdenciária das empresas de 20% sobre a folha de pagamentos foi substituída por uma alíquota de 1,5% ou 2,5% sobre a receita bruta a depender do setor (Lei nº 12.546/2011, arts. 7-9), valores estes que foram posteriormente reduzidos para 1% ou 2% (Lei nº 12.715/2012, art. 55);

- Desoneração concedida segundo diferentes critérios, como pela conformidade do setor com o exercício de determinadas atividades descritas ou segundo a classificação técnica dos bens produzidos na tabela TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). Como mostrado pelo Ministério da Fazenda (2015a, p. 12), esta sistemática acabou diferenciando ramos semelhantes de um mesmo setor, excluindo uns e beneficiando outros (a produção de machados e alicates, por exemplo, é desonerada, mas a de tesouras e facas, não);

- Obrigatoriedade de compensação pela União ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social (Lei 12.546/2011, art. 9);

- Instituição de uma Comissão Tripartite composta por governo, representantes de trabalhadores e dos empresários para avaliação de seus resultados (Lei nº 12.546/2011, art. 10). A “Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha” foi instituída em 2012 e se reuniu em algumas ocasiões, mas os resultados destes encontros não foram publicamente divulgados de maneira sistemática.

- Ausência de condicionalidades para os setores beneficiados, sem o estabelecimento de quaisquer metas ou obrigatoriedades relativas à preservação ou aumento do emprego, salários, produção ou exportação.

Com tais medidas o governo abriu mão de um grande valor em receitas. No ano de 2015, essa renúncia alcançou um total de R\$ 62.519 bilhões de reais sendo que a desoneração total no ano foi de R\$282 bilhões, valor maior do que tudo que foi gasto em Saúde (R\$93 bilhões), Educação (R\$93,9 bilhões), Assistência Social (R\$71 bilhões), Transporte (R\$13,8 bilhões) e Ciência e Tecnologia (R\$6,1 bilhões) pelo governo federal no ano de 2014. Do total de renúncias em 2015, metade pertencia à Seguridade Social (GENTIL, 2016).

Outra expressiva fonte de renúncia de receitas destinadas à Seguridade Social é a DRU. Ainda de acordo com a ANFIP (2015), a desvinculação de 20% das contribuições

sociais representou uma retirada de 63,2 bilhões do orçamento para Seguridade Social no ano de 2014, sendo que, apesar dessa retirada de recursos, esta teve um superávit de R\$ 54 bilhões no mesmo período.

O baixo índice de recolhimento de dívidas previdenciárias de exercícios anteriores, registradas na dívida ativa, também é motivo que contribui para queda na arrecadação previdenciária.

Tabela 11- Dívida Ativa, Débitos Previdenciários (em R\$ milhões correntes)

ITEM	2011	2012	2013	2014	2015
Arrecadação	2.525	3.941	3.818	1.026	1.127
Estoque da Dívida	185.820	231.674	255.033	307.707	350.678
Percentual cobrado do estoque	1.36%	1.70%	1.50%	0.33%	0.32%

Fonte: ANFIP; 2016; p:16

Há de se mencionar que, concomitantemente ao aumento das renúncias tributárias como principal estratégia de política fiscal do período 2011-2015, houve, como efeito da política monetária altamente restritiva, um aumento das despesas com os juros da dívida pública. Tais recursos destinam-se à parcela da população mais abastada, proprietária de títulos públicos, em detrimento dos mais pobres. A existência simultânea de baixa carga tributária sobre ativos financeiros e operações financeiras (demonstrada no capítulo 1) e elevados gastos públicos com o serviço da dívida, consolidam um quadro de alta regressividade do sistema tributário e drenagem de recursos coletivos para a elite financeira nacional e estrangeira, que se beneficia da financeirização do orçamento público.

CONCLUSÃO

A carga tributária bruta brasileira é elevada chegando a 32,66% do PIB nacional no ano de 2015, próxima à média nos países desenvolvidos e, ao observá-la, constata-se que é marcada principalmente pela alta incidência da tributação indireta, ao contrário dos países da OCDE, onerando mais os pobres além de diminuir os efeitos dos benefícios da Seguridade Social, pois esta é financiada com tributos indiretos e cumulativos como o PIS/PASEP e a COFINS.

A forte trajetória ascendente da CTB pode ser entendida, especialmente na primeira metade da década de 1990, pela criação e o aumento de alíquotas das Contribuições Sociais para o financiamento do novo sistema de Seguridade Social instituído pela CF/88. Contudo, a partir da segunda metade da década de 1990, o governo federal passou a adotar políticas fiscais que buscavam alcançar metas de superávit primário, para isso, criou o FSE que posteriormente ficou conhecido como DRU. Tal artifício possibilitou desvinculação de parte da receita destinada exclusivamente para Seguridade Social e tinha como principal vantagem a não obrigatoriedade de divisão com os Estados e Municípios.

Entre 2003-2008 a CTB cresceu, principalmente, por causa da expansão econômica no período que propiciou uma maior formalização da mão-de-obra, aumento real dos salários e aumento do lucro das empresas. Com isso houve crescimento da arrecadação baseado na tributação incidente sobre o trabalho aumentando a regressividade do sistema. Após a crise financeira de 2008, o governo federal adotou uma política de desonerações que, aliadas aos aumentos reais de salário mínimo observados na década de 2000, manteve o nível do consumo das famílias e diminuiu os impactos da crise internacional no cenário interno. Durante esse período a carga tributária manteve-se estável principalmente por causa tributação sobre os rendimentos do trabalho em um momento de forte formalização da mão-de-obra.

Como pode ser observado, o aumento da CTB ocorreu negligenciando-se a busca por um sistema tributário mais justo e focando na recuperação, por parte da União, de receitas que foram descentralizadas em favorecimento aos Estados e Municípios pós-constituição de 1988.

A tributação sobre a renda é considerada a principal ferramenta para uma tributação progressiva. No entanto, no Brasil, o Imposto de Renda apresenta alíquota marginal superior de apenas 27,5%, somando-se a isso as deduções presentes que acabam sendo desfrutadas pelos mais ricos, as quais acabam reduzindo a alíquota real do IR. Um fator importantíssimo sobre a tributação da renda no Brasil é o fato de lucros e dividendos serem isentos, ou seja, a tributação sobre a renda recai especialmente sobre a massa salarial pesando sobre a classe média, enquanto os rendimentos do capital, notadamente a principal fonte de renda dos mais abastados, é completamente isenta representando uma desoneração das classes mais ricas. Importante mencionar que o elevado nível da taxa de juros também propiciou a concentração da renda.

O crescimento da carga tributária com foco na tributação indireta e cumulativa também mostra seus efeitos na produtividade nacional. A cumulatividade acaba distorcendo os preços dos produtos nacionais tanto no mercado interno quanto no mercado externo. Para piorar a situação, há também uma competitividade interna entre os diferentes entes da federação. Tal fato é convencionalmente chamado de “guerra fiscal” e é possível, pois, a Constituição Federal de 1988 conferiu uma maior autonomia aos Estados, Municípios e Distrito Federal sendo assim há constantes desonerações e até mesmo isenções, por parte desses governos regionais, para atrair empresas para seus territórios acarretando perda de receita das quais muitos Estados não poderiam abrir mão.

A política fiscal recente (2011-2015) não mostrou preocupação em combater o cenário exposto anteriormente. A CTB permaneceu constante em 33%, segundo cálculos de Orair (2015), apesar das desonerações ocorridas no período. A explicação do autor para este acontecimento é que o agrupamento de tributos sujeitos às principais medidas de desonerações tributárias mostrou queda considerável que foi neutralizada

pelo crescimento de agrupamentos com comportamentos mais favoráveis das bases tributárias mantendo-se o agregado da CTN relativamente constante.

As desonerações tributárias ocorridas no período 2011-2015 agravaram o quadro de desigualdade social na medida em que grandes partes das renúncias eram fontes de receitas para a Seguridade Social como CSLL, COFINS, PIS/PASEP. Quanto à substituição da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos por uma contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas destaca-se, não somente a renúncia de receitas destinadas à Seguridade Social, mas também a criação de um novo tributo, no caso sobre a receita bruta das empresas, que agrava o quadro regressivo do sistema tributário brasileiro já sobrecarregado de tributos sobre o consumo.

Por fim, além de discutir a alta regressividade do Sistema tributário nacional, este trabalho objetivou mostrar como a política fiscal recente- as desonerações e as sucessivas renovações da DRU- auxiliaram na fragilização da Seguridade Social, ou seja, em uma sociedade marcada por um sistema tributário altamente regressivo o principal instrumento de redistribuição de renda vem sofrendo com constante enfraquecimento propiciando ao governo um discurso de retirada de direitos para combater um suposto alto gasto social desconstruindo o principal ganho que a Constituição de 1988 forneceu à sociedade.

Referências Bibliográficas

AFONSO J. R. R.; SOARES J. M.; CASTRO K. P. *Avaliação da Estrutura e do Desempenho do Sistema Tributário Brasileiro: Livro Branco da Tributação Brasileira*, Banco Interamericano de Desenvolvimento- BID, 2013. (Documento para Discussão n. 265)

AFONSO, J. R. *Fisco e Equidade no Brasil*. Março, 2010

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL, *Análise da Seguridade Social 2013*, Brasília: ANFIP, 2014.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL, *Análise da Seguridade Social 2014*, Brasília: ANFIP, 2015.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL, *Análise da Seguridade Social 2015*, Brasília: ANFIP, 2016.

BARBOSA, S.; SOUZA, J. A. P. A Inflexão do Governo Lula: Política Econômica, Crescimento e Distribuição de Renda. In: SADER, E.; GARCIA, M. A. (orgs), *Brasil entre o passado e o futuro*. Fundação Perseu Abramo/ Boitempo Editorial, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil* promulgada em 5 de outubro de 1988. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 48 ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

_____. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

CAGNIN, R. & FREITAS, M. C. *Tributação das Transações Financeiras: a Experiência Brasileira com o IOF e a CPMF*. *Análise Econômica*, Porto Alegre, ano 33, n. 63, p. 139-169, mar. 2015

CORDILHA, A. C. *Desoneração da Folha de Pagamentos: Impactos na Competitividade e Política Social*. 2015. 176 f.. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento), Instituto de Economia/ Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

DUTRA, F. *Direito Tributário p/ AFRB 2017/2018 Aula 00 Conceito e classificação de tributos*. Brasília. Estratégia Concursos. 2017.

FAGNANI, E.; VAZ, F. T. *Seguridade Social: Seguridade Social, Direitos Constitucionais e Desenvolvimento*. In: FAGNANI E.; FONSECA A. (orgs). *Livro 2 Políticas Sociais, Cidadania e Desenvolvimento: Educação, Seguridade Social, Pobreza, Infraestrutura Urbana e Transição Demográfica*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo 2013.

FRANCO, G.H.B. *O Plano Real e Outros Ensaio*s. Francisco Alves: 2013

GENTIL, D. L. *A Contra Reforma da Previdência Social do Governo Dilma*. In: AUDIÊNCIA PÚBLICA NA COMISSÃO DE DIREITOS HUMANOS E LEGISLAÇÃO PARTICIPATIVA DO SENADO FEDERAL, Brasília, 2016

GENTIL, D. L.; HERMANN J. *Política Fiscal no Governo Dilma Rousseff: a desaceleração programada*. In: VIII ENCONTRO INTERNACIONAL DA AKB UNIVERSIDADE FERREAL DE UBERLÂNDIA, Uberlândia, 2015.

GENTIL, D.L. “*Reforma do Estado no período 2010-2015*”. *Revista Politika*, Fundação João Mangabeira, nº3, abril, 2016.

GENTIL, D.L. *Tributação sobre o Investimento Produtivo no Brasil*. Rio de Janeiro, IPEA, Conjuntura Econômica, 2011.

GIAMBIAGI, F.; ALEM, A. C. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*, 4 ed. Rio de Janeiro Campus, 2011.

GIAMBIAGI, F; ALEM, A. C. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*, 3 ed. Rio de Janeiro Campus, 2008.

GIAMBIAGI, F; VILLELA, A; CASTRO, L.B. de; HERMANN, J.. *Economia Brasileira Contemporânea*. Campus/ Elsevier: 2011

IN SANTI, E. M. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma; da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo, Saraiva: 2013

KHAIR, A. *Prioridade à Justiça Tributária*. In: FAGBABI, E. (Org.) *Reforma Tributária, equidade e financiamento do gasto social*. Campinas: Instituto de Economia- Unicamp, Centro de Estudos Sindicais e do Trabalho- CESIT, 2008.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. *Um Estudo sobre a Evolução da Carga Tributário no Brasil: Uma análise a partir da Curva de Laffer*. In: Encontro de Administração Pública e Governança, São Paulo: ANPAD, 2006

MACHADO, H. D. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, N. M. *Ensaio sobre a nova travessia (ou: O programa de ajuste econômico do segundo governo Dilma: uma nova investida neoliberal?)*. Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2015.

MATIJASCIC, M. *A Reforma da Previdência Brasileira Volta à Cena*. Texto para Discussão n. 17/2016. Santa Catarina: NECAT 2015.

OLIVEIRA, C. R. *Encargos Sociais e Desoneração da Folha de Pagamentos: Revisitando uma Antiga Polêmica*. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZI, JR. L.; MENDONÇA, S. E. A. (orgs)

Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos. Brasília, IPEA/SINDFISCO/ DIEESE, 2011.

ORAIR, R. *Desoneração em alta com rigidez da carga tributária: o que explica o paradoxo do descênio 2005-2014?* Brasília, Ipea, Texto para Discussão nº 2117, 2015.

ORAIR, R. O. et al. *Carga Tributária Brasileira- 2002/2012: Estimação e Análise dos Determinantes da Evolução Recente*. Texto para Discussão n. 1875. Rio de Janeiro: IPEA. 2013

ORAIR, R.;SIQUEIRA, F.; GOBETTI, S. (2016). *Política Fiscal e Ciclo Econômico: uma análise baseada em multiplicadores do gasto público*. Brasília, XXI Prêmio Tesouro Nacional 2016 (2º lugar).

PIANCASTELLI, M.; PEROBELLI, F. *ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal*. Texto para Discussão n.402. Brasília. IPEA, 1996.

REZENDE, F. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, M. B. *Uma Análise da Carga Tributária Bruta e das Transferências de Assistências e Previdência no Brasil, no Período 1995-2009: Evolução Composição e suas Relações com Regressividade e a Distribuição de Renda*. Texto para Discussão n. 1464. Brasília: IPEA, 2010.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Carga Fiscal no Brasil 1995*. Brasília: COGET 1996.

_____. *Carga Tributária no Brasil 2011: Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília: CETAD 2012.

_____. *Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília: CETAD 2016.

SERRANO, F.; SUMMA, R. *Demanda Agregada e a Desaceleração do Crescimento Econômico Brasileiro de 2011 a 2014*. Center for Economic and Policy Research, Washington DC, ago/2015.

SILVA, A. C. *et al; Desoneração da folha de pagamento Análise e modelo alternativo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas), IBMEC/RFB, Brasília, 2015

SILVA, J.C.F.; MICHEL, R. A Macroeconomia da Concentração da Renda e da Estagnação. In: SICSÚ, J.; DE PAULA L. F.; MICHEL R (orgs). *NOVO-DESENVOLVIMENTISMO: Um projeto nacional de crescimento com equidade social*. Fundação Konrad Adenauer Stiftung/ Manole. 2005

SILVA, R. S. *O Imposto de Renda Pessoa Física e o Princípio da Capacidade Contributiva como Instrumento de Justiça Social e Tributária*. Rio Branco: Edufac, 2013.

SILVEIRA, F; FERREIA, F.; MOSTAFA, J.; RIBEIRO, J. A. C. Qual o impacto da Tributação e dos Gastos Públicos Sociais na Distribuição de Renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZI, JR. L.; MENDONÇA,S. E. A.(orgs)

Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos. Brasília, IPEA/SINDFISCO/ DIEESE, 2011.

SILVEIRA, F. *Tributação, previdência e assistenciais sociais: impactos distributivos*. 2008. Tese (Doutorado). Universidade Estadual de Campinas, São Paulo, 2008

TOLENTINO FILHO, P. D. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: Algumas Propostas para Reduzir as Inequidades do Sistema Tributário Brasileiro. In: RIBEIRO, J. A. C.; LUCHIEZI, JR. L.; MENDONÇA, S. E. A. (orgs) *Progressividade da Tributação e Desoneração da Folha de Pagamentos*. Brasília, IPEA/SINDFISCO/ DIEESE, 2011.

VARSANO, R. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Texto para Discussão n.500. Rio de Janeiro. IPEA. 1997.

VIANNA, S. *et al; Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996*. Brasília: Ipea, 2000 (Texto para Discussão, n.3)

ZOCKUN, M. H. *Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo do Senado*, 2008.