TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 583

UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL*

Ricardo Varsano**
Elisa de Paula Pessoa**
Napoleão Luiz Costa da Silva**
José Roberto Rodrigues Afonso***
Erika Amorim Araujo***
Julio Cesar Maciel Ramundo***

Rio de Janeiro, agosto de 1998

---

* Este trabalho foi elaborado conjuntamente pela Diretoria de Pesquisa do IPEA e pela Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES.
** Da Diretoria de Pesquisa do IPEA.
**** Da SAF/BNDES.

Livros Grátis

http://www.livrosgratis.com.br

Milhares de livros grátis para download.

O IPEA é uma fundação pública vinculada ao Ministério do Planejamento e Orçamento, cujas finalidades são: auxiliar o ministro na elaboração e no acompanhamento da política econômica e prover atividades de pesquisa econômica aplicada nas áreas fiscal, financeira, externa e de desenvolvimento setorial.

Presidente
Fernando Rezende

Diretoria
Claudio Monteiro Considera
Luís Fernando Tironi
Gustavo Maia Gomes
Mariano de Matos Macedo
Luiz Antonio de Souza Cordeiro
Murilo Lôbo

TEXTO PARA DISCUSSÃO tem o objetivo de divulgar resultados de estudos desenvolvidos direta ou indiretamente pelo IPEA, bem como trabalhos considerados de relevância para disseminação pelo Instituto, para informar profissionais especializados e colher sugestões.

ISSN 1415-4765

SERVIÇO EDITORIAL

Rio de Janeiro – RJ
Av. Presidente Antônio Carlos, 51 – 14º andar – CEP 20020-010
Telefax: (021) 220-5533
E-mail: editrj@ipea.gov.br

Brasília – DF
SBS Q. 1 Bl. J, Ed. BNDES – 10º andar – CEP 70076-900
Telefax: (061) 315-5314
E-mail: editbsb@ipea.gov.br

© IPEA, 1998
É permitida a reprodução deste texto, desde que obrigatoriamente citada a fonte.
Reproduções para fins comerciais são rigorosamente proibidas.

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

1 - INTRODUÇÃO E PRINCIPAIS CONCLUSÕES 1

2 - EVOLUÇÃO E COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA 3
2.1 - A Carga Tributária Global e sua Composição 3
2.2 - A Repartição da Receita Tributária entre os Níveis de Governo ... 9

3 - A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO CONTEXTO INTERNACIONAL 14
3.1 - A Comparação de Cargas Tributárias 15
3.2 - Capacidade e Esforço Tributário 21

4 - DIRETRIZES PARA O PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA 25

NOTA METODOLÓGICA 36

ANEXO ESTATÍSTICO 39

BIBLIOGRAFIA 55

RESUMO

Em decorrência da estabilização da economia, a carga tributária brasileira cresceu, e se mantém, desde 1994, em torno de 29% do PIB. Contudo, em face do crescimento ainda maior das despesas, persiste o déficit fiscal e, considerada a enorme demanda reprimida por serviços e investimentos públicos, o desequilíbrio potencial é bem maior do que o efetivamente registrado. Ainda que o esforço de contenção do gasto que vem sendo realizado seja bem-sucedido, dificilmente a carga tributária poderá ser reduzida nos próximos anos. A análise realizada neste trabalho sugere que o esforço tributário da sociedade brasileira é relativamente elevado, bem superior ao médio de uma amostra de países aqui considerada. Para que tal esforço seja suportável por longo tempo, é preciso que se realize uma reforma que melhore a qualidade e a distribuição entre contribuintes da carga tributária. A análise mostra que uma parcela significativa e crescente da carga tributária é arrecadada por tributos cumulativos que deveriam ser substituídos por outros de melhor qualidade. A tributação da folha de salários é pesada e cerca de 2/3 da arrecadação do imposto de renda provêm de empresas, e a tributação da renda pessoal é relativamente pouco explorada. Sua ampliação e vigoroso combate à sonegação, o qual só será possível caso, além de realizar a reforma, invista-se no aprimoramento das administrações fazendárias, melhorariam a distribuição da carga entre contribuintes.

ABSTRACT

Brazilian tax burden increased after economic stabilization, reaching around 29% of GDP from 1994 on. However, as public expenditures grew faster, Brazilian fiscal deficit persists. Furthermore, as there is a large unattended demand for government services and investment, it is expected that, even counting on the success of current effort to restrict public expenditures, the tax burden will have to remain high yet for a long period. The analysis contained in this article suggests that the tax effort developed by Brazilian society is relatively high, well above the average for a sample of countries here considered. It is argued that sustainability of a high tax effort requires a reform aimed at improving the quality of taxation and the distribution of its burden among taxpayers. It is shown that, in recent years, a significant and increasing fraction of total tax collection have been derived from turnover taxes which elimination is called for. Payroll taxation is heavy and, different from most countries, about 2/3 of income tax revenue comes from corporations. More equitable distribution of the tax burden could be attained if reliance on personal income taxation were increased and control of evasion were more effective, both requiring, besides reform, improvement of tax administration.

1 - INTRODUÇÃO E PRINCIPAIS CONCLUSÕES

A estabilização da economia e o crescimento decorrentes do Plano Real propiciaram apreciável elevação da receita pública. Em 1994, a carga tributária brasileira foi de 29,8% do PIB, a mais alta já registrada no país, e nos dois anos seguintes manteve-se em torno de 29%. Os dados de arrecadação referentes a 1997 apontam para resultado da mesma ordem de grandeza.

Mesmo assim, em face do crescimento ainda maior das despesas, as contas públicas mostraram desequilíbrio nos últimos anos, notadamente nos governos estaduais. Ademais, existe uma enorme demanda reprimida por gastos, principalmente na área social, e há urgência de investimentos tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento.

Existe, portanto, um desequilíbrio fiscal potencial bem maior do que o efetivamente registrado nas contas públicas, que, a par de ameaçar o processo de estabilização, impede que o Estado brasileiro sirva satisfatoriamente à sociedade. Embora o Plano Real tenha possibilitado o aumento da receita, o ajuste fiscal definitivo continua a depender fundamentalmente de profundas mudanças institucionais.

É preciso, entre outras tarefas, redefinir as atribuições do Estado e sua distribuição entre os três níveis de governo, realizar a reforma administrativa, promover as reformas tributária e da seguridade social, aprimorar a administração das finanças públicas e reestruturar o setor produtivo estatal. As reformas não se devem restringir ao Poder Executivo, mas atingir também aos demais poderes, aprimorando-se o processo político e imprimindo-se mais agilidade à Justiça.

Cada uma dessas reformas não pode ser encarada como fato isolado. Elas devem ser vistas como componentes desse processo maior de ajuste estrutural do Estado brasileiro. No entanto, a reforma tributária, incluída aí a do financiamento da Seguridade Social, contrapõe-se a todas as demais por lidar com o financiamento das atividades do governo enquanto as outras, do ponto de vista fiscal, refletem-se em maiores ou menores gastos ou na mudança de seu perfil. Por isso, faz sentido tratar isoladamente a tributação brasileira, como é feito neste trabalho, com o objetivo de avaliar sua qualidade e sua capacidade de geração de receita, que delimita o tamanho possível do Estado.

A próxima seção deste trabalho apresenta a evolução da carga tributária global desde 1947, quando teve início o registro sistemático das contas nacionais do Brasil, e, para anos mais recentes, sua decomposição por bases de incidência e por níveis de governo. A Seção 3 compara a nossa carga tributária à de outros países e oferece uma medida de esforço tributário da sociedade que, conjugada à carga efetivamente observada, permite que se derive a capacidade tributária do país, ou seja, a carga máxima que poderia ser atingida, dadas as condições econômicas

reinantes. A seção final apresenta uma proposta de diretrizes para o processo de reforma tributária. Uma Nota Metodológica sobre a estimação do esforço tributário e um Anexo Estatístico completam o trabalho.

Uma conclusão importante da análise aqui realizada é a de que o esforço tributário da sociedade brasileira é relativamente elevado, bastante superior ao médio dos países considerados na amostra utilizada. Verifica-se, porém, que o esforço estimado para 1996 é inferior ao de 1991, o que leva a crer que alguma elevação adicional da carga tributária ainda é possível, embora o espaço para ampliação seja exíguo. Se o esforço observado em 1991 fosse reproduzido em 1996, a carga tributária teria sido da ordem de 33% do PIB em vez dos 28,9% observados.

A tese aqui defendida é a de que, por pelo menos mais uma década, faz-se necessário manter um esforço tributário elevado, o que significa uma carga tributária entre 30% e 34%. As despesas mínimas para sustentar a estrutura administrativa do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo, mesmo que se ponha em prática uma bem concebida reforma administrativa. Os ganhos que serão paulatinamente obtidos por esta reforma, tanto no modo de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, e o redimensionamento do setor produtivo estatal, com a transferência ao setor privado de parte da responsabilidade por investimentos atualmente a cargo do setor público, poderão saldar, a médio prazo, os déficits de políticas sociais e de investimento acumulados pelo Estado brasileiro. Por isso, tais ganhos não podem ser compensados por reduções da carga tributária.

Para sustentar a carga tributária por longo tempo em patamar elevado é preciso que se empreenda uma reforma com o objetivo de assegurar que tal esforço seja suportável. Nesse sentido, faz-se necessário harmonizar a necessidade de arrecadar com a de minimizar o efeito perverso da tributação sobre a eficiência e competitividade do setor produtivo. A análise realizada nas Seções 2 e 3 revela que uma parte significativa da tributação dos bens e serviços é feita por meio de impostos e contribuições cumulativos que são incompatíveis com o objetivo de inserção do país na economia global, posto que impõem distorções e perda de competitividade ao nosso setor produtivo. É preciso também garantir melhor distribuição da carga tributária entre contribuintes, o que inclui ampliação da tributação da renda e do patrimônio pessoais e vigoroso combate à sonegação. Isso só será possível caso se invista no aprimoramento das administrações fazendárias. O nível da tributação dos fluxos de renda no Brasil é ainda relativamente baixo e, em particular, a tributação de pessoas físicas é pouco explorada.

A reforma tributária e a manutenção de uma carga tributária elevada não podem, contudo, anestesiar a vontade política de realizar uma profunda “reforma do gasto público” que conforme seu nível ao da tributação possível e o redirecione para o objetivo de desenvolvimento social.

2 - EVOLUÇÃO E COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

2.1 - A Carga Tributária Global e sua Composição

Em 1947, quando teve início o registro sistemático das contas nacionais do Brasil, a carga tributária brasileira era de 13,8% do PIB, como registra o Gráfico 1.[1] Desde então, apresentou um crescimento lento até atingir 18,7% do PIB em 1958. A partir daquele ano, iniciou uma trajetória de queda, chegando em 1962, em meio à crise institucional, a 15,8% do PIB. Nos anos seguintes, marcados pela mais profunda reforma tributária por que passou o país, recuperou sua tendência ascendente.

A reforma da década de 60 criou um sistema tributário que, a despeito de pecar contra a eqüidade e o grau de centralização, era tecnicamente avançado para a época. Adotou-se a tributação sobre o valor adicionado tanto para o principal imposto estadual como para o imposto federal sobre produtos industrializados, técnica cuja adoção estava prevista para países da Comunidade Econômica Européia mas que, naquela época, era utilizada apenas na França. Reduziu-se drasticamente a tributação cumulativa, que ficou restrita à tributação dos serviços e aos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica.[2] Reformulou-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ampliando consideravelmente seu poder arrecadador. Promoveu-se substancial melhoria na qualidade da administração fazendária. Completado o período de transição, a carga tributária atingiu um patamar em torno de 25% do PIB, estabilizando-se nesse nível no final dos anos 60 e ao longo de toda a década de 70.

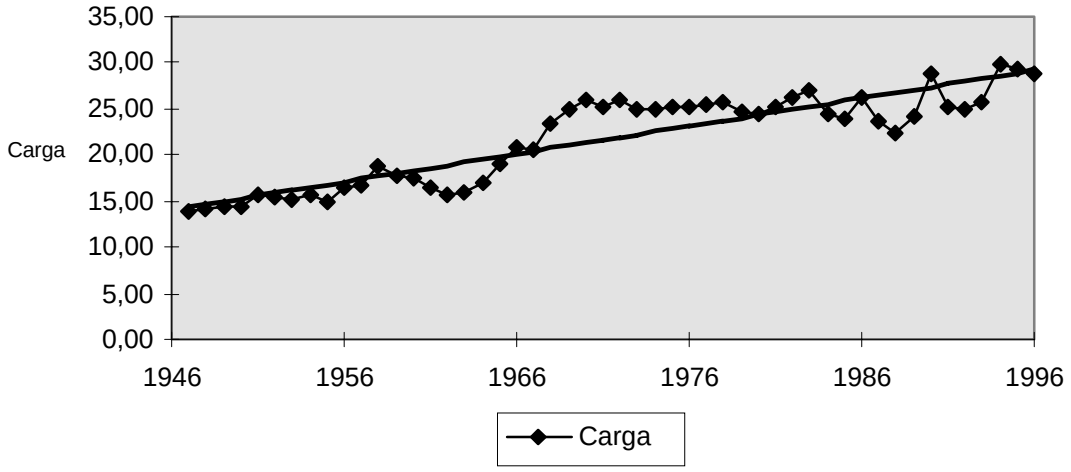
A despeito da recessão do início da década de 80, a carga tributária manteve-se nesse nível, até mesmo crescendo um pouco mais até 1983. A partir daí observa-se nova fase de declínio que perdura pelo restante da década. Após o resultado excepcionalmente obtido, em virtude do Plano Collor, em 1990 (28,8% do PIB), restabelece-se o patamar do início da década de 80. Com a estabilização da economia decorrente do Plano Real, a carga tributária volta a crescer e, após passar por um máximo em 1994 (29,8% do PIB), manteve-se em um patamar ao redor de 29% do PIB.

[1] Ver também a Tabela A.1, no Anexo Estatístico. Os dados até 1979 foram extraídos diretamente das contas nacionais do Brasil. A partir de 1980, embora obtidos utilizando-se a metodologia das contas nacionais, os valores das cargas tributárias apresentam discrepâncias, significativas em alguns anos, em relação aos nela constantes, em virtude de ajustes aqui realizados (especialmente em relação à previdência e ao Fundo de Estabilização Fiscal). A partir de 1990, foram utilizados os valores do PIB divulgados pelo IBGE em 1997, correspondentes à nova metodologia adotada para as contas nacionais.

[2] O outro imposto único, sobre minerais, não era cumulativo porquanto se concedia crédito de seu valor, deduzido dos débitos de IPI e ICM.

Em suma, a despeito de algumas quedas e de patamares que perduraram por longo tempo, a carga tributária mostra uma tendência claramente ascendente ao longo dos últimos 50 anos. O crescimento é, de um modo geral, lento; mas, em duas ocasiões — nos triênios 1967/69 e 1994/96 —, houve mudanças rápidas para patamares mais altos. No primeiro caso, o resultado é fruto da profunda reforma tributária realizada; no segundo, da estabilização da economia conseqüente ao Plano Real.

Gráfico 1
Carga Tributária Global — 1947/96



Fonte: Tabela A.1.

Analisa-se a seguir a evolução da carga por grupos de tributos. Duas formas de grupamento foram consideradas na Tabela 1.[3] Na primeira, os tributos são distribuídos entre as principais bases de incidência (comércio exterior, tributos domésticos sobre bens e serviços, sobre a renda etc.). Trata-se de classificação feita pelos autores, seguindo aproximadamente a metodologia do Fundo Monetário Internacional (FMI), para criar valores comparáveis com os de outros países.[4] Na segunda, os tributos são classificados em diretos e indiretos, seguindo a metodologia tradicional das contas nacionais. Cabe observar que essa classificação, abandonada pelo IBGE em 1997, remonta ao tempo em que se acreditava que os impostos ditos diretos não eram transferidos enquanto os indiretos, ainda que legalmente incidentes sobre um agente econômico, eram transferidos para outro agente que, de fato, suportava o ônus da tributação. Vasta literatura econômica que se acumula desde os anos 50 mostra que não é necessariamente verdadeiro. Dependendo das circunstâncias do mercado, um imposto de renda, por exemplo, pode ser transferido e um imposto sobre bens pode ter incidência econômica idêntica à legal.

[3] Ver também Tabelas A.2 a A.4, no Anexo Estatístico.

[4] A linha "Demais" da Tabela 1 inclui, além de tributos não-classificáveis em um dos grupamentos considerados, alguns que, embora claramente classificáveis, são de pequena importância na arrecadação, como, por exemplo, o imposto de exportação.

TABELA 1

Tabela 1
Carga Tributária por Grupamento de Tributos — 1980/96/e

(A — Em % da Receita Total)

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995*	1996/e
Tributos sobre Comércio Exterior	2,85	2,33	1,84	1,67	1,69	1,66	1,83	1,69	1,91	1,78	1,35	1,65	1,59	1,74	1,75	2,58	1,87
Tributos sobre Bens e Serviços	43,55	44,05	41,94	41,77	37,15	38,23	40,78	42,22	44,15	45,38	49,06	49,96	47,61	47,74	51,83	46,81	45,94
Cumulativos	10,90	11,14	9,94	12,62	6,13	5,70	5,71	6,46	9,13	8,88	10,89	12,11	9,97	11,46	17,20	13,11	13,16
Outros	32,65	32,90	32,00	29,16	31,02	32,53	35,07	35,75	35,02	36,50	38,17	37,85	37,64	36,28	34,64	33,70	32,78
Tributos sobre Patrimônio	1,09	1,27	1,23	0,85	0,85	0,71	1,22	0,99	0,93	0,50	0,96	2,12	1,43	1,04	1,33	2,70	3,06
Tributos sobre a Renda	12,28	13,33	13,14	15,74	19,56	21,31	19,11	18,14	20,84	21,37	19,72	16,54	19,65	18,00	16,12	19,33	17,79
Tributos sobre a Mão-de-Obra	30,32	31,61	34,64	31,10	30,24	29,84	31,26	30,28	25,64	27,15	25,38	24,06	25,16	26,90	24,58	24,41	26,58
Demais	9,91	7,42	7,20	8,87	10,50	8,25	5,81	6,67	6,52	3,83	3,54	5,67	4,57	4,58	4,39	4,16	4,76
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Diretos	46,78	48,79	51,49	49,93	53,10	54,00	53,31	52,01	49,40	49,79	45,40	44,05	45,32	45,98	43,78	45,34	46,32
Indiretos	53,22	51,21	48,51	50,07	46,90	46,00	46,69	47,99	50,60	50,21	54,60	55,95	54,68	54,02	56,22	54,66	53,68

(B — Em % do PIB)

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995*	1996/e
Tributos sobre Comércio Exterior	0,70	0,59	0,49	0,45	0,41	0,40	0,48	0,40	0,43	0,43	0,39	0,42	0,40	0,45	0,52	0,76	0,54
Tributos sobre Bens e Serviços	10,68	11,12	11,05	11,27	9,04	9,20	10,68	10,03	9,90	10,95	14,12	12,61	11,91	12,31	15,42	13,76	13,29
Cumulativos	2,67	2,81	2,62	3,40	1,49	1,37	1,49	1,54	2,05	2,14	3,13	3,06	2,49	2,95	5,12	3,85	3,81
Outros	8,00	8,31	8,43	7,86	7,55	7,83	9,18	8,50	7,86	8,81	10,98	9,55	9,41	9,35	10,30	9,91	9,48
Tributos sobre Patrimônio	0,27	0,32	0,32	0,23	0,21	0,17	0,32	0,24	0,21	0,12	0,27	0,53	0,36	0,27	0,39	0,80	0,89
Tributos sobre a Renda	3,01	3,37	3,46	4,24	4,76	5,13	5,01	4,31	4,67	5,16	5,67	4,17	4,91	4,64	4,79	5,69	5,15
Tributos sobre a Mão-de-Obra	7,43	7,98	9,12	8,39	7,36	7,18	8,19	7,20	5,75	6,55	7,30	6,07	6,29	6,94	7,31	7,18	7,69
Demais	2,43	1,87	1,90	2,39	2,56	1,98	1,52	1,59	1,46	0,92	1,02	1,43	1,14	1,18	1,31	1,22	1,38
Total	24,52	25,25	26,34	26,97	24,34	24,06	26,19	23,77	22,43	24,13	28,78	25,24	25,01	25,78	29,75	29,41	28,93
Diretos	11,47	12,32	13,56	13,47	12,93	12,99	13,96	12,36	11,08	12,01	13,07	11,12	11,33	11,85	13,02	13,33	13,40
Indiretos	13,05	12,93	12,78	13,51	11,42	11,07	12,23	11,40	11,35	12,11	15,71	14,12	13,68	13,93	16,72	16,07	15,53

Fontes: Tabelas A.2, A.3 e A.4.
* Valores preliminares.
/e = valores estimados.

Considerados os tributos classificados em diretos e indiretos, verifica-se que as participações dos dois grupamentos na receita total são muito próximas ao longo de toda a década de 80. Observa-se ligeira predominância dos impostos diretos em 1982 e no período 1984/87 e o inverso nos demais anos. A partir de 1990 os tributos indiretos são claramente o grupamento dominante.

A distribuição da carga tributária revela desequilíbrio quando os tributos são grupados por principais bases de incidência e exagero na participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total.

Os tributos sobre bens e serviços apresentam, em todos os anos da década de 80, participação entre 40% e 45% da receita total. Nos anos 90, aumenta a participação desses impostos na receita total, oscilando entre 46% e 52%. A carga desse grupo de tributos, que nos anos 80 atingiu, em média, 10,4% do PIB, elevou-se nos sete primeiros anos da década de 90, apresentando uma média de 13,3% do PIB. O crescimento é explicado em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); Imposto sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza; e, em 1994, Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) — e significa deterioração da qualidade da tributação.

Os impostos sobre comércio exterior apresentam participação relativamente estável ao longo de todo o período considerado, representando, em média, menos que 2% da receita total. Trata-se de uma carga de cerca de 0,5% do PIB que, como se verá adiante, é similar à de muitos outros países.

Ao contrário dos tributos sobre o comércio exterior, salienta-se a baixa participação na arrecadação total da tributação sobre o patrimônio e, sobretudo, a renda.

A participação dos impostos sobre o patrimônio na receita total supera 1,5% em apenas três anos recentes do período considerado (1991, 1995 e 1996). Há uma clara relação inversa da carga desse grupamento de tributos com o nível e a aceleração da inflação. A explicação é o fato de os dois principais impostos dessa categoria serem o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cujas cobranças baseiam-se em avaliações antecipadas dos bens — o mesmo ocorre com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), mas a carga deste imposto é quase nula em todo o período considerado. A despeito da utilização de unidades fiscais para correção monetária do imposto a ser pago, as atualizações sempre subestimaram a inflação, tanto mais quanto maior a diferença entre os níveis de preços nas datas de lançamento e de pagamento do imposto.

A carga de tributos incidentes sobre renda apresentou uma significativa e contínua elevação desde 1980 até 1985, quando atingiu 5,1% do PIB. Desde então, são poucos os anos em que a carga superou essa marca, a despeito do acréscimo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ao rol de tributos desse grupo a partir de 1989. Com isso, a participação do grupo na arrecadação total foi em todos os anos, exceto 1989, inferior aos 21,3% registrados em 1985.

A baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio exprime uma preferência da União por tributos que sejam de mais fácil arrecadação, como os que utilizam o faturamento como base impositiva. Tais tributos, ainda que de pior qualidade, possuem elevada produtividade fiscal, especialmente em contextos inflacionários. Note-se também que suas arrecadações não são partilhadas com as unidades subnacionais, o que é outro motivo para a preferência.

No grupamento de tributos incidentes sobre a mão-de-obra a carga mostra-se relativamente estável no período, oscilando em torno de 7% do PIB (exceto em 1982, quando superou os 9%). Sua participação na arrecadação total ficou próxima aos 30% ao longo dos anos 80 (exceto em 1982 e 1988/89). Já na década de 90, a participação na arrecadação média dos sete anos considerados foi menor (25,3%).[5]

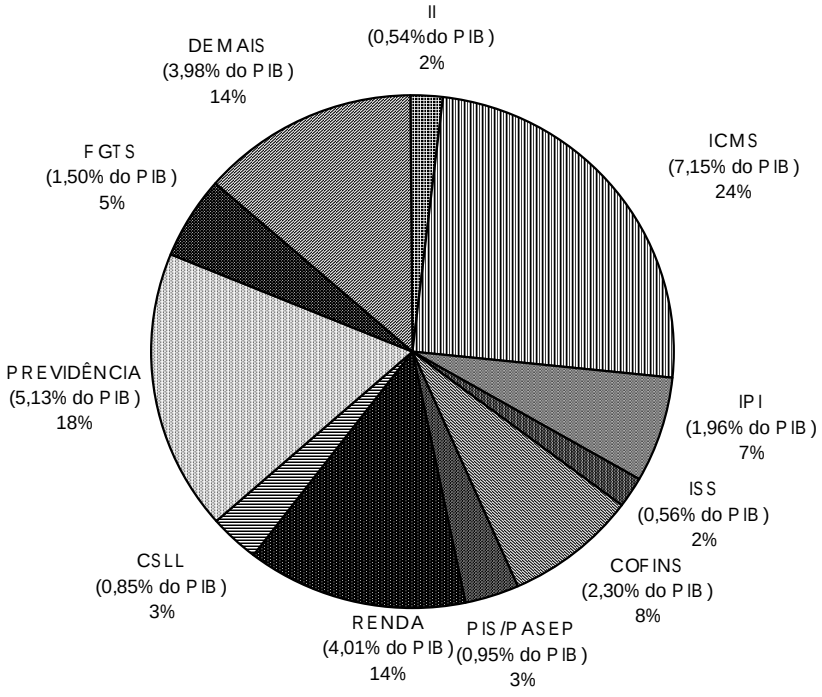
A observação da distribuição da carga tributária brasileira por tributos revela que, a despeito do grande número de tributos existente no país, a arrecadação concentra-se em poucos deles. Como mostra o Gráfico 2,[6] em 1996, cerca de 1/4 da receita tributária provém de um único imposto, o ICMS. Os cinco principais — ICMS, contribuição para a Previdência Social, IR, Cofins e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) — são responsáveis por mais de 70% da arrecadação total; e os 10 maiores, por cerca de 87%.

Entre os 10 maiores tributos incluem-se os três cumulativos que existiam em 1996 — a Cofins, o PIS e o ISS —, responsáveis em conjunto por arrecadação equivalente a 4% do PIB. Se somarmos a isso algo como 1% do PIB por conta da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF), que não era cobrada em 1996 e está entre os 10 maiores em 1997, concluímos que os impostos cumulativos constituem cerca de 17% da arrecadação total.

Esse tipo de tributo é prejudicial à eficiência econômica, pois distorce preços relativos e estimula a integração vertical da produção, aumentando custos. A competitividade dos produtos nacionais *vis-à-vis* estrangeiros — tanto no mercado externo como no interno — reduz-se, não só pelo aumento dos custos mas também pelo fato de que tais tributos implicam adoção do princípio de origem no comércio internacional, posto que incidem sobre exportações e não sobre importações. Isto é problemático num contexto de globalização econômica, que

[5] Cabe notar que, de 1980 a 1988, a arrecadação do PIS/Pasep está computada como incidente sobre a mão-de-obra. A participação deste tributo na arrecadação era inferior a 2%, o que explica apenas em parte a queda mostrada na Tabela 1.
[6] Ver também Tabela A.5, no Anexo Estatístico.

Gráfico 2
Distribuição da Carga Tributária Global Estimada para 1996 por Maiores Tributos
(Previsão Total = 28,9%)



Fonte: Tabela A.5.

exige harmonização internacional dos sistemas tributários nacionais, dado que todos os nossos principais parceiros comerciais adotam o princípio de destino.[7]

Também quanto aos impostos sobre valor adicionado temos problemas de harmonização a enfrentar. A importância do ICMS revela uma peculiaridade do nosso sistema tributário: o Brasil é o único país do mundo em que o maior tributo arrecadado na economia é um imposto sobre o valor adicionado regido por leis subnacionais. A harmonização internacional pressupõe a harmonização dos subsistemas tributários domésticos e as regras constitucionais a esse respeito são falhas, propiciando sonegação e "guerras fiscais" entre estados, nocivas às suas finanças públicas e ao país.

[7] Ainda que se isente a operação de exportação, o imposto que incidiu anteriormente sobre os insumos onera as exportações. A Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, concedeu aos exportadores o direito a um crédito presumido de IPI correspondente a uma estimativa do valor da Cofins e do PIS pago sobre seus insumos. Trata-se de uma tentativa, muito imperfeita e sujeita a contestações de parceiros comerciais, de desonerar as exportações. Há casos em que a compensação pode ser insuficiente, outros em que pode ser excessiva — implicando subsídio — e, ainda, casos de exportadores não-contribuintes do IPI e, portanto, não-beneficiados pela disposição legal. Além disso, como nada foi feito em relação às importações, a desvantagem dos produtores nacionais persiste.

Em síntese, verifica-se que o patamar mais elevado da carga tributária atingido em anos recentes deveu-se essencialmente ao aumento da carga de tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado em boa parte pelo crescimento da carga de impostos cumulativos. Tais impostos, todos incluídos entre os 10 de maior arrecadação, são, do ponto de vista econômico, de péssima qualidade, prejudicando o desempenho do setor produtivo. Temos sérios problemas alocativos e de harmonização a enfrentar, incluindo entre os últimos a harmonização interna do ICMS. Temos também problemas de eqüidade. A carga de tributos sobre a renda é relativamente baixa, especialmente a do incidente sobre pessoas físicas, o mesmo podendo ser dito a respeito dos impostos sobre o patrimônio. É bem verdade que os últimos, em virtude da estabilização decorrente do Plano Real, praticamente triplicaram sua participação na receita total nos dois anos finais da série em relação à média dos demais anos do período considerado. Mas nenhum deles figura entre os 10 principais tributos e sua carga pouco representa na carga global.

2.2 - A Repartição da Receita Tributária entre os Níveis de Governo

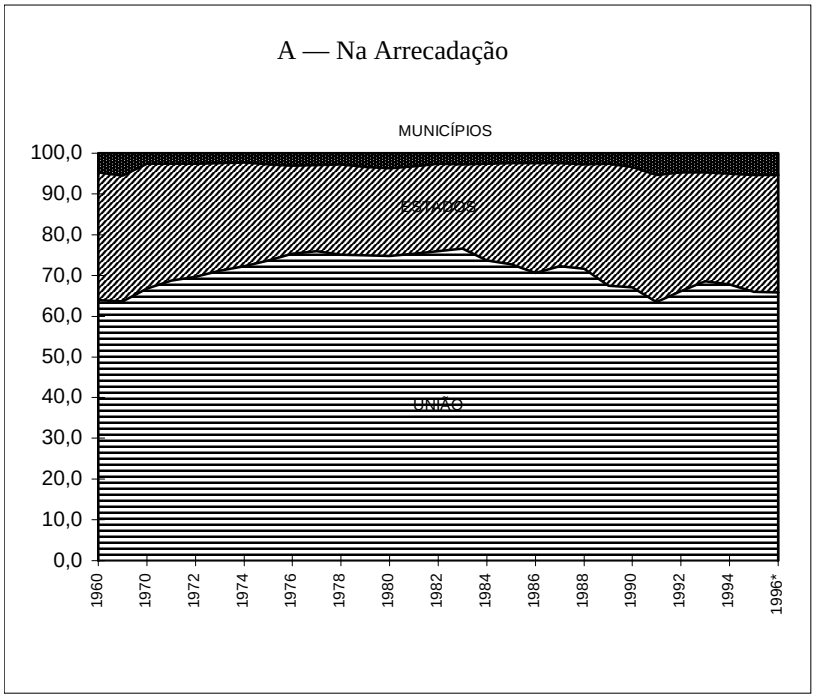
O Gráfico 3 apresenta as participações dos três níveis de governo na arrecadação e nos recursos tributários disponíveis, a partir de 1960.[8] Na primeira metade da década de 60, a União, os estados e os municípios eram responsáveis por cerca de 64%, 31% e 5% da arrecadação, respectivamente. Computadas as transferências, cabiam aos três níveis de governo, na mesma ordem, em torno de 60%, 34% e 6% em 1960. Por força da Emenda Constitucional nº 5/61, de 21 de novembro de 1961, que reforçou o sistema de transferências intergovernamentais, os últimos percentuais sofreram significativa alteração. Assim, em 1965, em meio à reforma tributária que se processava, a União mantinha em torno de 55% dos recursos disponíveis para o setor público, cabendo a estados e municípios cerca de 35% e 10% deles, respectivamente.

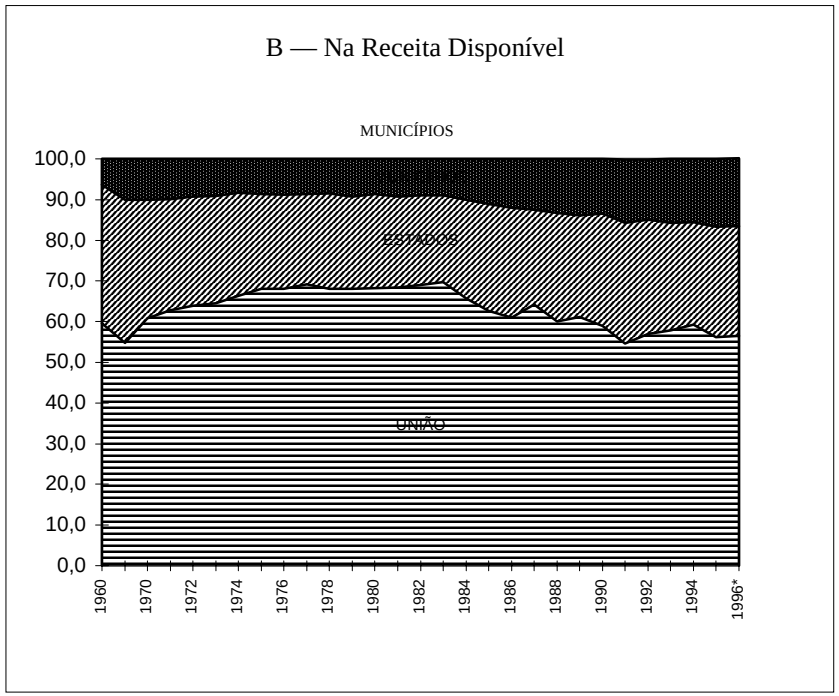
A reforma tributária de 1964/67 compunha uma estratégia de desenvolvimento segundo a qual a orientação e o controle do processo de crescimento caberiam ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas. Quanto ao setor privado, suas decisões podiam ser moldadas por meio dos incentivos fiscais. Em relação ao setor público, era necessário o comando central dos impostos que fossem primordialmente instrumentos da política econômica — como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras —, bem como da forma de utilização dos recursos tributários. A reforma previa, no entanto, que as unidades subnacionais contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, principalmente por meio da arrecadação do ICM e de um sistema de transferências intergovernamentais, que garantia receita para unidades cuja capacidade tributária fosse precária.

[8] Ver também as Tabelas A.6 a A.8, no Anexo Estatístico.

GRÁFICO 3

Gráfico 3
Participação dos Três Níveis de Governo nos Recursos Tributários — 1960, 1965 e 1970/96





Fonte: Tabelas A.6 e A.7.

Depois de concluída a reforma, os estados sofreram limitações adicionais no seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar nº 40, de 13 de dezembro de 1968, reduziu de 10% para 5% os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE (Fundo de Participação dos Estados) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), respectivamente. Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo Poder Central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, e nele permaneceu até 1975.

Assistiu-se, então, a uma crescente concentração tanto da arrecadação como dos recursos disponíveis na União. Os estados e municípios começaram a esboçar reações ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de centralização das decisões a que haviam sido submetidos e gerou a Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976. Ainda assim, a concentração atingiu um máximo em 1977, ano em que o governo central arrecadou nada menos que 76% do montante de tributos, mantendo disponíveis para si, após as transferências, 69,1% dele. A redução dos recursos disponíveis foi mais severa nos estados, que, em 1977, contaram com apenas 22,3% do total, enquanto os municípios tiveram participação de 8,6%.

As iniciativas para promover a desconcentração de recursos por medidas legais, como a mencionada Emenda Constitucional nº 5/75 e a nº 17/80, não surtiram qualquer efeito até 1983. Tais emendas elevaram progressivamente os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e ao FPM que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983. Contudo, em 1983, as participações da União tanto na arrecadação como na receita tributária disponível do setor público alcançaram picos históricos (76,6% e 69,8%, respectivamente). Em outras palavras, a cada ação de descentralização dos recursos corresponderam reações da União que a neutralizaram.

A partir de 1984, observa-se um forte processo de desconcentração dos recursos. Ele foi, em parte, conseqüência da Emenda Constitucional nº 23/83, que elevou os percentuais do FPE e do FPM para 12,5% e 13,5%, respectivamente, em 1984, e para 14% e 16%, a partir de 1985, e fechou brechas legais que haviam permitido anteriormente à União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais dessas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária. As transferências da União cresceram até atingir o máximo de 16% de sua receita tributária em 1988. Mas não foi apenas o aumento do montante das transferências que provocou a desconcentração. Ela resultou também da perda do poder de arrecadar da União, fenômeno que não se reproduziu no nível estadual. Assim, a participação da União na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais entre 1983 e 1988, enquanto sua participação no total da

receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais no mesmo período.

Foi nesse ambiente que se deu início, no primeiro trimestre de 1987, ao processo de elaboração da nova Constituição. A reação natural a 20 anos de concentração do poder político alçou o fortalecimento da Federação à condição de seu principal objetivo no que toca ao Estado brasileiro. Tal objetivo exigia, no que diz respeito às finanças públicas, o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades.

Quanto à desconcentração dos recursos disponíveis, a nítida preferência demonstrada pelos governos subnacionais por recursos transferidos *vis-à-vis* sua obtenção mediante esforço tributário próprio resultou, em face da omissão das autoridades fazendárias federais no processo de concepção do sistema tributário, no excessivo aumento das transferências. Os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5% e 22,5%, respectivamente. O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de 20% para 25%. Criou-se ainda uma partilha de IPI, cabendo aos estados 10% da arrecadação do imposto, repartido em proporção às respectivas exportações de produtos manufaturados. Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus municípios. O FE foi extinto, contudo mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, em vez dos 2% que compunham o fundo) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, pelas instituições financeiras federais de caráter regional.

A perda de recursos disponíveis da União, resultante tanto do aumento das transferências como da eliminação de cinco impostos, cujas bases foram incorporadas à do ICM dando origem ao ICMS, requereria ajustes, o mais óbvio dos quais — e compatível com o objetivo de fortalecer a Federação — era a descentralização de encargos. A Constituição de 1988 não previu os meios, legais e financeiros, para que se desenvolvesse um processo ordenado de descentralização de encargos. Ademais, a seguridade social e a educação, áreas de atuação governamental onde há maior volume de atividades descentralizáveis, foram contempladas com garantia de disponibilidade de recursos no nível federal.

Desde a promulgação da Constituição ocorreu, como esperado, uma mudança na distribuição das receitas entre os três níveis de governo. Desde o início da vigência do novo sistema tributário, a receita própria da União — exceto em 1990 — foi inferior aos patamares anteriormente alcançados; o crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios, proporcionalmente mais nos últimos, onde a arrecadação quase dobrou em relação aos níveis históricos. O quadro das receitas tributárias disponíveis mostra resultados semelhantes. Verifica-se, porém,

que os estados, que desde 1976 eram beneficiários líquidos das transferências, passam a ter receita disponível menor do que a arrecadada, embora seu nível seja superior aos registrados em quase todos os anos desde então.

Foi nos municípios que ocorreram os maiores ganhos. Em 1996, os municípios tiveram uma participação de 16,7% no montante de recursos disponíveis, praticamente o dobro da que apresentaram na década de 70 e nos quatro primeiros anos da de 80. Deve-se registrar, porém, que os benefícios da reforma tributária de 1988 não se distribuíram uniformemente. Graças à manutenção dos critérios de rateio do FPM que vigoravam anteriormente, os de médio e grande portes beneficiaram-se proporcionalmente menos que os pequenos. Em outras palavras, nos municípios mais densamente povoados, onde a demanda por serviços de infra-estrutura urbana é maior, o crescimento dos recursos foi relativamente menor. Além disso, o critério de distribuição do FPM estimulou, a exemplo do que já ocorrera com o estabelecido pela Constituição de 1946, o desmembramento de municípios. Existem hoje no país mais de 5 mil dessas unidades, mais que o triplo do número registrado há 50 anos.

O governo federal, para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro, adotou sucessivas medidas que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área tributária ocorreu a criação de novos tributos e a elevação das alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios, o que ocasionou uma queda na qualidade do sistema tributário sem, contudo, acarretar um equacionamento definitivo de seu problema de desequilíbrio.[9] Do lado do gasto, a adoção de políticas restritivas visando ao controle do déficit gerou um processo acentuado de descentralização, a chamada "operação desmonte". O processo, por não decorrer de um plano previamente negociado com os governos subnacionais, comprometeu ainda mais a ação governamental, principalmente na área social, posto que estados e municípios, apesar do significativo fortalecimento financeiro, não foram capazes de atender à ampliação de atribuições.

Em resumo, a distribuição atual da receita tributária entre os níveis de governo é fruto de negociação política realizada à época da elaboração da Constituição de 1988. Nela não se fez o casamento de recursos e encargos, o que vem causando deterioração da qualidade tanto da tributação como dos serviços públicos. Como a base para a distribuição do FPE, do FPM e dos fundos de desenvolvimento regional e de compensação das exportações de produtos industrializados é composta exclusivamente pelas arrecadações do IR e do IPI — comprometendo 47% da arrecadação do primeiro e 57% da do último —, existe o estímulo para

[9]Alguns exemplos são a criação da contribuição, prevista na Constituição, incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989); o aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2% e também da do imposto sobre operações financeiras (1990); e a criação do IPMF, mais um tributo cumulativo (1993), recriado como contribuição ao final de 1996. A arrecadação dos impostos e contribuições federais sujeitos à repartição com os governos subnacionais, que representava 51% do total da receita tributária em 1988, caiu para 42% em 1991 — não computadas as contribuições ao FGTS e ao PIS/Pasep [ver Afonso (1994)].

que a União recomponha sua receita utilizando outros tributos, cuja qualidade é muito pior do que a daqueles. Além disso, os critérios de rateio dos fundos de participação, principalmente o do FPM, carecem de revisão. É preciso também ordenar e aprofundar o processo de descentralização para que melhore a qualidade do gasto público. Isso requer mudanças também nas fontes de receita, posto que as atribuições do governo em que as oportunidades de descentralização são maiores — saúde, assistência social e educação — contam com recursos cativos no nível federal.

3 - A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Nesta seção, a carga tributária brasileira é confrontada com as de uma amostra de países, escolhidos entre os disponíveis em uma publicação recente do FMI [ver FMI (1995)]. Na subseção seguinte, a carga tributária brasileira — global, por níveis de governo e por principais bases de incidência — é comparada com as de outros 34 países, dos quais 14 possuem renda *per capita* acima de US$ 15 mil, oito são latino-americanos e os 12 restantes têm características variadas.

Deve-se registrar desde logo que a comparação de cargas tributárias de diferentes países é um exercício de precário poder analítico. São tantas as diferenças entre os sistemas tributários e, principalmente, entre as sociedades sobre as quais as cargas incidem que pouco se pode concluir da mera comparação de números que as representam. Uma diferença importante, o peso do sistema previdenciário, foi levado em conta na análise que se segue. Mas todas as demais características que distinguem as sociedades e explicam diferenças nas cargas não podem ser detectadas pela simples avaliação de números globais. É preciso bem mais que isso para afirmar que a carga de determinado país é alta, baixa ou adequada.

Por isso, na outra parte desta seção, realiza-se um exercício algo mais sofisticado: utiliza-se um método econométrico para determinar a capacidade e o esforço tributário de cada sociedade. Nesse procedimento, considera-se a carga tributária função de diversas variáveis que diferem entre países. O método aqui utilizado permite que se estime uma função de capacidade tributária — análoga a uma função de produção — indicativa da máxima tributação suportável por uma sociedade com dadas características. A comparação da carga máxima com a efetiva fornece uma medida do esforço tributário a que a população do país se submete.

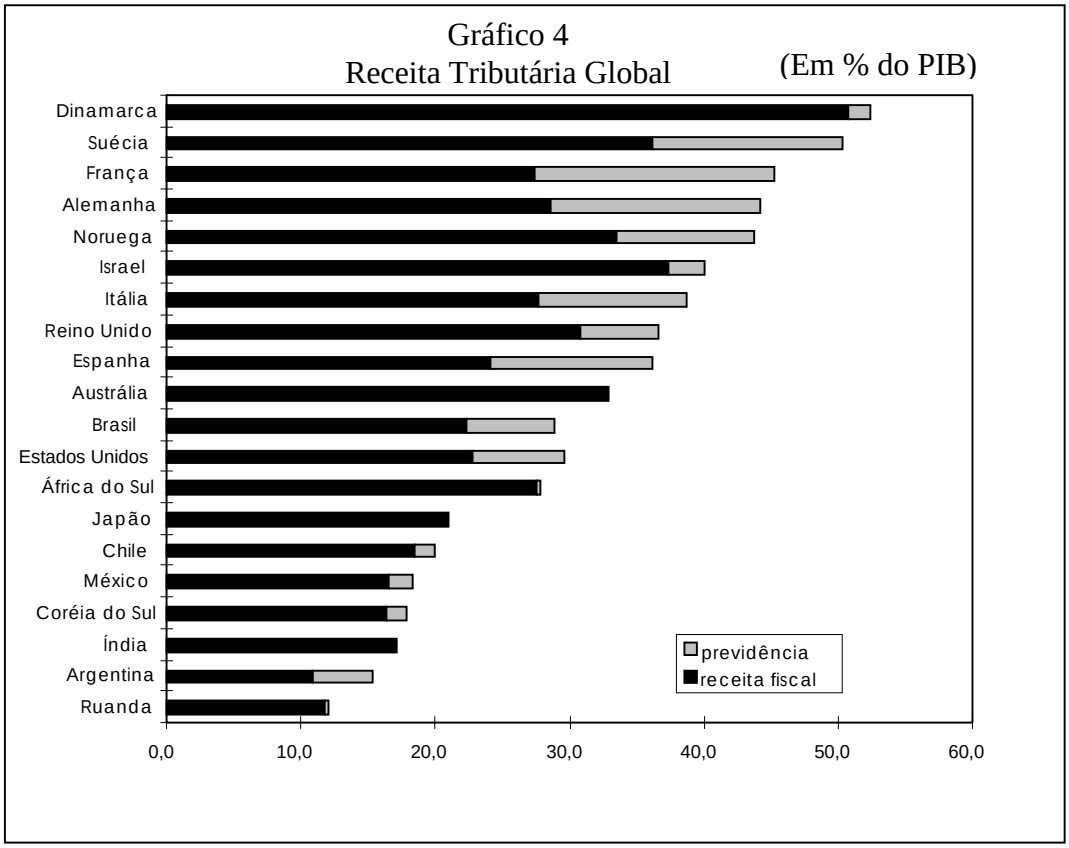
Capacidades e esforços são, em tese, comparáveis, podendo, então, ser respondido se a carga tributária de um país é adequada ou não às suas características; se um país tem mais capacidade tributária que outro; se o esforço fiscal a que está sujeita sua sociedade é maior ou menor do que o de outra e quais os principais determinantes da capacidade. Os resultados, no entanto, precisam ser encarados com muito cuidado. Limitações do método estatístico utilizado, a escolha da função adequada, a seleção das variáveis independentes incluídas na função estimada e limitações inerentes aos dados que representam essas variáveis podem

afetar significativamente os resultados. Os autores deste trabalho têm plena consciência de que as condições em que as estimativas aqui relatadas foram obtidas são ainda bastante precárias.

A primeira das subseções, a seguir, portanto, deve ser considerada meramente descritiva e a outra conclusiva, mas de caráter preliminar. Finalmente, cabe observar que os dados para os diversos países aqui utilizados não se referem todos a um mesmo ano, uma vez que a compilação das estatísticas dos países ocorre com defasagens não necessariamente coincidentes. Esse fato não deve alterar significativamente as principais conclusões, posto que as alterações nas cargas tributárias costumam ser lentas, pouco importando a diferença entre elas no curso de alguns anos. O Brasil é uma exceção a esta regra, posto que a estabilização da economia alterou significativamente a carga tributária. Por isso, a análise considera dois diferentes anos para o país: 1992, último dado disponível no anuário do FMI, e 1996, cuja carga foi estimada.[10]

3.1 - A Comparação de Cargas Tributárias

O Gráfico 4 apresenta a carga tributária global de um conjunto selecionado de países.[11] As maiores cargas são as observadas em países europeus, todas



[10] Na Subseção 3.2, os dados para o Brasil são relativos aos anos de 1991 (e não 1992) e 1996.
[11] Ver também as Tabelas A.9 a A.11 do Anexo Estatístico.

superiores a 35% do PIB, e ultrapassando, em alguns casos, 50%. Nos países de língua inglesa, as cargas têm intensidades mais moderadas, variando de 27,9% do PIB na África do Sul a 36,7% no Reino Unido. Os países orientais apresentam cargas globais relativamente baixas. Dentre os apresentados nesse gráfico, o Japão é o de carga mais alta, da ordem de 21% do PIB. Países da América Latina, exceto o Brasil, têm cargas globais inferiores a 20% do PIB.

De modo geral, uma parcela importante da carga tributária, especialmente em países europeus, destina-se ao financiamento da previdência social. Tal parcela é usualmente constituída por tributos sobre a mão-de-obra, cobrados dos trabalhadores e das empresas. Quando é excluída, verifica-se que as cargas tributárias dos países europeus tornam-se bem mais próximas das dos demais países. Isso pode ser visto na Tabela 2 que apresenta também a composição da carga tributária, excluindo a previdência social, por principais bases de incidência.

O nível da carga tributária brasileira (excluindo contribuições para a previdência social), da ordem de 23% do PIB em 1996, é muito superior aos de outros países da América Latina — Argentina (11%),[12] Bolívia (12%), Costa Rica e Venezuela (15%), México (17%) e Chile (19%). Quando, porém, é comparado aos países de renda superior a US$ 15 mil por habitante, o Brasil apresenta-se em patamar inferior, a despeito de ter reduzido significativamente essa diferença nos últimos anos. É interessante notar que o nível de tributação no Brasil é da mesma ordem de grandeza do nível dos Estados Unidos (23%) e supera o japonês (de 21% para 1989).

Além do grupo de países de renda alta, o Brasil é superado por nações em que a presença estatal na economia é marcante (ou era até pouco tempo), por motivos relacionados a conflitos étnico-religiosos ou pela tradição do comunismo. Trata-se dos casos, respectivamente, da África do Sul (28%), Israel (37%), Hungria (34%) e Polônia (39%).

A comparação pura e simples do nível da carga tende a ser árida quando se conclui sobre os diferentes países e sistemas tributários. A análise é enriquecida quando se considera a composição da carga segundo as bases de incidência: comércio exterior, bens e serviços, renda e propriedade.

A incidência sobre o comércio exterior é baixa na ampla maioria dos países da amostra. A despeito do aumento dos fluxos de comércio nos últimos anos, a redução de barreiras tarifárias fez com que esse tipo de tributação respondesse por parcela diminuta da receita pública na maior parte dos países analisados. No Brasil, os tributos sobre o comércio exterior representam apenas 2,4% do total da carga tributária; nos países mais desenvolvidos a participação é ainda menor. Essa base de incidência torna-se mais relevante em países de renda *per capita* muito baixa (Egito, Gana, Índia e Ruanda) ou de economia pouco diversificada e elevado grau de abertura comercial, como o Chile e a Venezuela.

[12] Note-se que o dado referente à Argentina é relativo a 1990 e que sua carga tributária aumentou consideravelmente ao longo dos últimos anos.

Tabela 2
Composição da Carga Tributária (Excluindo Previdência) de Países Selecionados
(Em % do PIB)

País	Ano	Carga Tributária Total	Previ-dência Social	Carga Excluída[a] Previ-dência	Imposto sobre Proprie-dade	Imposto sobre Renda	Bens e Serviços	Comércio Interna-cional	Taxas e Multas	Outros[a]
Brasil	**1992**	**26,1**	**7,3**	**18,7**	**0,5**	**4,0**	**11,4**	**0,4**	**0,9**	**1,6**
	1996/e	**28,9**	**6,6**	**22,3**	**1,0**	**5,2**	**13,4**	**0,5**	**0,1**	**2,0**
Renda Alta — Superior a US$ 15 Mil por Habitante										
Noruega	1992	43,8	10,2	33,6	1,3	13,4	15,1	0,2	3,1	0,3
Dinamarca	1994/p	52,4	1,7	50,7	1,9	27,6	16,9	0,2	3,2	0,9
Suécia	1993	50,3	14,1	36,2	1,7	19,9	12,5	0,3	0,9	0,9
Estados Unidos	1993	29,7	6,9	22,8	3,3	12,4	4,7	0,3	2,1	
França	1992	45,3	17,9	27,3	0,8	7,0	11,7	0,2	2,8	4,9
Japão	1989	21,0		21,0	2,7	14,8	2,7	0,2	0,1	0,6
Áustria	1993	47,4	14,1	33,3	1,1	11,8	12,2	0,5	5,0	2,8
Holanda	1994	50,1	19,5	30,6	1,9	12,6	11,1	0,6	2,7	1,7
Canadá	1989	36,5	4,6	31,9	3,2	16,6	9,4	1,1	1,6	0,1
Cingapura	1993	20,3		20,3	1,7	7,6	4,5	0,5	3,6	2,4
Alemanha	1991	44,2	15,6	28,6	0,9	12,4	12,1	0,3	2,9	0,0
Reino Unido	1992	36,7	5,9	30,8	2,8	12,7	12,1	0,3	1,5	1,5
Austrália	1994	32,9		32,9	3,0	14,8	8,0	0,8	3,9	2,5
Itália	1989	38,7	11,0	27,6	0,5	13,7	11,0	0,0	0,7	1,7
América Latina										
Argentina	1990	15,3	4,5	10,8	1,2	1,6	2,3	1,5	0,2	4,0
Chile	1994	19,9	1,4	18,5		4,3	10,2	2,0	1,4	0,7
Costa Rica	1994	22,4	7,4	15,0	0,1	2,7	8,0	3,6	0,4	0,1
Venezuela	1994/p	15,6	0,9	14,7	1,3	7,3	4,1	1,4	0,2	0,3
Panamá	1993	22,2	6,7	15,6	0,4	5,1	3,7	4,1	1,8	0,5
Peru	1994	14,3	1,6	12,7	0,1	2,3	7,4	1,5	0,8	0,6
México	1987	18,3	1,8	16,5	0,0	4,1	11,1	0,9	0,4	0,0
Bolívia	1993	13,3	1,1	12,2	1,4	0,9	6,9	1,0	1,1	1,0
Outros										
Espanha	1992	36,2	12,2	24,1	1,8	11,6	9,1	0,2	1,0	0,4
Israel	1993	40,1	2,7	37,4	2,3	15,1	14,4	0,4	3,8	1,5
Coréia do Sul	1994	17,9	1,5	16,4	0,5	6,1	6,5	1,1	0,9	1,2
Portugal	1990	30,0	8,2	21,8	0,1	7,7	11,3	0,7	0,8	1,0
Hungria	1990	49,5	15,5	34,0	0,0	13,2	16,7	3,1	0,9	0,1
África do Sul	1994/p	27,9	0,4	27,5	2,1	13,4	9,0	0,3	2,2	0,6
Tailândia	1993/p	18,0	0,2	17,8	0,6	5,2	8,2	3,4	0,4	0,1
Polônia	1988	46,7	7,9	38,8	1,6	14,8	13,1	2,3	2,1	4,9
Egito	1993	23,0	3,4	19,6	0,2	7,1	4,7	3,5	1,1	3,1
Gana	1988	12,7		12,7	0,0	3,9	3,8	4,8	0,3	0,0
Índia	1992	17,2		17,2	0,1	2,5	9,5	3,4	1,0	0,5
Ruanda	1992/p	12,1	0,3	11,8	0,0	2,1	4,6	4,1	0,5	0,5

Fonte: FMI (1995). Estimativas próprias para o Brasil em 1966, a partir de dados da SRF, STN e MPAS e IBGE. Seguridade Social no Brasil, para o ano de 1992 (FMI), inclui PIS/Cofins em bens e serviços no ano de 1966 (estimativa própria).
[a] Esse item corresponde aos impostos sobre salários e mão-de-obra e outros impostos.
/p = dados preliminares.
/e = dados estimados.

Conforme já se salientou, a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços que, no agregado, atingem arrecadação de cerca de 14% do PIB. A elevada participação da tributação de bens e serviços parece ser uma tradição latino-americana pois, além do Brasil, onde a participação de tais tributos atinge 60% do total, Chile (55%), México (68%) e outros também dependem excessivamente dessa base de incidência. Nos países desenvolvidos, esse percentual situa-se, em geral, entre

30% e 45%. O Japão, onde esses tributos respondem por apenas 13% da receita tributária, os Estados Unidos (21%), Cingapura (22%) e Austrália (24%) são as exceções.

Em contrapartida, a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo apenas 23%. Essa é uma base de incidência amplamente utilizada, conforme era de se esperar, nos países de renda alta. No caso japonês, por exemplo, os tributos sobre a renda representam 70% da carga total. Entretanto, o dado mais significativo é que o Brasil é superado, inclusive, por alguns países latino-americanos de renda *per capita* inferior à nossa, como a Venezuela, o Panamá e o México (participações de, respectivamente, 50%, 33% e 25% na carga total).

Além da participação da tributação da renda ser baixa no Brasil, ela se concentra nas pessoas jurídicas, o que afeta negativamente a competitividade dos produtores nacionais. O nível da tributação de pessoas físicas, reconhecidamente superior à de pessoas jurídicas seja em termos de eqüidade seja por seus efeitos econômicos, é extremamente baixo em comparação com padrões internacionais. Verifica-se na Tabela 3 que a alíquota marginal máxima do imposto brasileiro de pessoas físicas é das menores entre os países ali considerados. Em conseqüência, a participação da tributação de indivíduos na arrecadação do imposto de renda, embora superior à de países latino-americanos, é muito inferior à de países desenvolvidos.

Assim como a renda, a imposição de tributos sobre a propriedade, a despeito do crescimento recente da receita proveniente desta fonte, ainda é pouco aproveitada no Brasil, onde a concentração da riqueza é elevada. A distância em relação à experiência internacional é, no entanto, menos pronunciada que no caso da renda. A participação dessa fonte de receita na arrecadação total, excluindo previdência, é de 4,6% em 1996, bem menor do que as dos Estados Unidos, Japão e Argentina, acima de 10%; superior porém, à de alguns países desenvolvidos como França, Alemanha, Áustria e Itália. Os dados internacionais permitem afirmar, contudo, que o Brasil ainda tem espaço para avançar sobre essa base. Para tanto, seria fundamental a modernização das administrações fazendárias municipais e, no caso do ITR, uma disposição maior da União para cobrar o tributo — historicamente irrisório —, o que foi até aqui apenas sinalizado pelas alterações promovidas em 1996.

Por fim, observa-se na Tabela 4 que a participação do governo central brasileiro na arrecadação total, em torno de 66%, não difere significativamente das de outras federações como os Estados Unidos (61%), Alemanha (66%) e Argentina (62%). Quanto a este aspecto, é notável o caso do Canadá, onde o governo central arrecada apenas 50% do total dos recursos de origem tributária.

Tabela 3
Tributação da Renda de Indivíduos em Países Selecionados

(Em %)

País	Maior Alíquota Marginal[b]	IR Indivíduos[c] IR Total
Brasil	26,6	33,1
Estados Unidos	+/- 40[d]	81,5
Japão[a]	65	48,3
Áustria	12	80,6
Holanda	60	73,6
Canadá [a]	+/- 50[e]	80,7
Alemanha [a]	53	74,7
Reino Unido	40	78,8
Austrália	47	76,1
Itália	51	79,8
Dinamarca[a]	68	87,9
Argentina	30	16,1
Chile	50	15,7
Venezuela	30	8,5
México[a]	35	49,1
Peru	37	25,5
Panamá	30	4,9
Coréia do Sul[a]	53,7	60,1
Hungria	40	31,0
Polônia[a]	40	73,9
Egito	65	8,0
Gana	35	32,3
Índia[a]	52	45,1
Malásia	34	26,7
Tailândia	37	32,5
Portugal	40	69,2
Botsuana	40	10,6

Fontes: Price Waterhouse (1993) e FMI (1995).
[a] Países em que o imposto de renda é fonte de receita, também, de governos subnacionais.
[b] Alíquotas vigentes em 1993; inclui, quando for o caso, alíquotas de governos subnacionais.
[c] Refere-se ao ano mais recente disponível na publicação do FMI.
[d] Alíquota federal de 31%; alíquotas subnacionais variam entre localidades.
[e] Alíquota federal de 29%; alíquotas subnacionais variam entre localidades.

Tabela 4
Carga Tributária por Nível de Governo para Países Selecionados

(Em % do PIB)

País	Ano	Carga Tributária	Central	Estadual	Local	Suprana-cional[a]	Central/ Carga
Brasil	**1992**	**26,1**	**17,6**	**7,3**	**1,1**		**67,7**
	1996/e	**28,9**	**19,0**	**8,3**	**1,6**		**65,7**
Renda Alta — Superior a US$ 15 Mil por Habitante							
Noruega	1992	43,8	33,1		10,7		75,5
Dinamarca	1994/p	52,4	33,5		15,9	1,1	64,0
Suécia	1993	50,3	32,6		17,7		64,8
Estados Unidos	1993	29,7	18,2	6,7	4,8		61,2
França	1992	45,3	38,8		5,5	0,9	85,8
Japão	1989	21,0	13,1		7,9		62,3
Áustria	1993	47,4	34,8	4,7	7,9		73,4
Holanda	1994	50,1	45,6	3,0		1,6	90,9
Canadá	1989	36,5	18,2	14,4	3,9		49,7
Cingapura	1993	20,3	20,3				100,0
Alemanha	1991	44,2	29,1	9,0	4,9	1,2	65,8
Reino Unido	1992	36,7	33,6		2,3	0,8	91,5
Austrália	1994	32,9	23,0	8,1	1,8		70,0
Itália	1989	38,7	36,9		1,8		95,4
América Latina							
Argentina	1990	15,3	9,6	5,8			62,3
Chile	1994	19,9	19,9				100,0
Costa Rica	1994	22,4	22,4				100,0
Venezuela	1994/p	15,6	15,6				100,0
Panamá	1993	22,2	22,2				100,0
Peru	1994	14,3	14,3				100,0
México	1987	18,3	15,6	2,5	0,2		85,4
Bolívia	1993	13,3	11,0	0,9	1,5		82,6
Outros							
Espanha	1992	36,2	30,0	1,7	3,5	1,1	82,8
Israel	1993	40,1	37,5		2,6		93,6
Coréia do Sul	1994	17,9	17,9				100,0
Portugal	1990	30,0	28,6		1,4		95,5
Hungria	1990	49,5	45,5		4,1		91,8
África do Sul	1994/p	27,9	24,1	1,4	2,5		86,2
Tailândia	1993/p	18,0	17,0		1,0		94,4
Polônia	1988	46,7	36,3		10,4		77,8
Egito	1993	23,0	23,0				100,0
Gana	1988	12,7	12,7				100,0
Índia	1992	17,2	11,2	6,0			65,3
Ruanda	1992/p	12,1	12,1				100,0

Fonte: FMI (1995). Estimativa própria para o Brasil em 1996, a partir de dados da SRF., STN e MPAS e IBGE.
[a] Corresponde a instituições da União Européia.
/p = dados preliminares.
/e = dados estimados.

3.2 - Capacidade e Esforço Tributário

O tributo é um instrumento que meramente realiza a transferência, do setor privado para o público, de poder sobre o uso de recursos da sociedade. Como tal o tributo não constitui um custo para a sociedade.[13] Ainda assim, a carga tributária está associada à idéia de sacrifício, uma vez que o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido para dar espaço à provisão de bens públicos. É nesse sentido que se pode considerar uma carga tributária baixa, suportável ou excessiva.

O nível da carga tributária não é, contudo, um conceito absoluto: uma mesma carga tributária, medida pela relação percentual entre a arrecadação e o PIB, pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens. Por isso, as comparações internacionais de cargas tributárias, como a realizada na subseção anterior, ainda que descrições da realidade, têm pouco significado analítico. Para que as comparações ganhem significado importa conhecer a capacidade tributária — a receita tributária máxima que pode ser extraída de uma sociedade — e medir o esforço tributário — a relação entre a carga tributária efetiva e a máxima — de cada um dos diferentes países.

Evidentemente, a capacidade tributária não é observável; o que pode ser medido é a carga tributária efetiva. É razoável, contudo, admitir que a capacidade tributária de uma sociedade dependa de um conjunto de características mensuráveis. Se assim é, estamos, como apontam Reis e Blanco (1996), diante de um problema análogo ao da estimação de uma função de produção.

A função de produção é o lugar geométrico dos pontos que expressam a máxima produção de um bem que pode ser obtida com cada combinação possível de insumos. A quantidade de cada um dos insumos utilizados na produção e a quantidade produzida do bem são variáveis empiricamente observáveis; mas nada garante que os insumos estejam sendo utilizados da melhor maneira possível, ou seja, a quantidade efetivamente produzida do bem não é necessariamente a máxima que pode ser obtida com aquela combinação de insumos. Sendo Y^* a produção máxima; Y a produção observada; z um vetor de quantidades utilizadas de insumos; e P a função de produção, pode-se escrever em geral que:

$$Y^* = P(z) \tag{1}$$

e:

$$Y = Y^*. e^{-u} \text{ , sendo } u \geq 0 \tag{2}$$

[13] Embora não seja em si um custo, o tributo provoca custos porque exige o uso de recursos, tanto do governo como do contribuinte, para sua administração e, principalmente, na medida em que, alterando o comportamento dos agentes econômicos, interfere nas decisões sobre o uso dos recursos, causando ineficiência alocativa.

Analogamente, se admitirmos que a capacidade tributária T^* é uma função F de um conjunto x de características conhecidas (e mensuráveis) de uma dada sociedade, sendo T a carga tributária observada, obtém-se:

$$T = T^*. e^{-u} = F(x) . e^{-u} \text{ , sendo } u \geq 0 \qquad (3)$$

O fator e^{-u} da expressão (3), que varia entre 0 e 1, é uma medida do esforço tributário da sociedade que pode ser estimada mediante técnicas econométricas.

Além de questões relacionadas à estimação, tratadas na Nota Metodológica anexa a este trabalho, o problema que se coloca é a escolha das características dos países, que compõem o vetor x. As mais óbvias são a renda (total ou *per capita*) e população total: quanto maiores, maior a capacidade tributária. Mas muitas outras variáveis podem, em princípio, afetar a capacidade tributária de um país.

O próprio papel desempenhado pelo estado, que difere entre países, é um determinante da capacidade tributária. Espera-se que países onde o Estado tem grande participação na provisão de bens privados que apresentam forte externalidade positiva, como educação e saúde, tenham maior capacidade tributária, porque tal provisão substitui a aquisição desses bens no mercado, liberando recursos que se destinariam ao consumo privado. Da mesma forma, a provisão de previdência social pública é um substituto da poupança privada e, como tal, amplia os recursos da sociedade que podem ser postos à disposição do Estado. Evidentemente, a contrapartida é um Estado de maior porte que necessita de uma carga tributária mais elevada para sustentá-lo. A valer tal argumento, a ausência no vetor x de variáveis que meçam tais participações, como é o caso no presente trabalho, provoca erros na medição do esforço tributário da sociedade.

A facilidade de acesso à base imponível e de controle dessa base é outro fator que afeta a capacidade tributária. Acesso e controle são facilitados pelo grau de concentração da base. Deve-se esperar, portanto, que a capacidade seja positivamente relacionada aos graus de urbanização, de concentração da renda pessoal e de industrialização. Da mesma forma, o tamanho médio das firmas e a distribuição funcional da renda afetam a capacidade tributária: quanto maior o tamanho das firmas e quanto maior a participação da renda do trabalho na renda total, mais fácil o controle da base imponível. O mesmo pode ser dito do grau de formalização das relações econômicas.

Diversas outras variáveis devem merecer consideração porque modificam o volume de arrecadação que pode ser extraído de um certo PIB e de uma determinada população total.

Uma delas é a participação da população em idade de trabalhar na população total. Essa população é a responsável pela geração do PIB e, portanto, seu efeito está em princípio captado por aquela variável. Mas o restante da população também consome e seu consumo sofre a incidência dos tributos sobre bens e serviços, que geram uma parte da arrecadação, e existe a possibilidade de tal efeito não estar

sendo integralmente captado pelo coeficiente do PIB. Se isso de fato ocorre, a participação da população em idade de trabalhar no total deve ser negativamente relacionada à capacidade tributária.

Outra variável que pode ter efeito significativo sobre a capacidade, não captado pelo PIB, é o saldo na balança comercial. Praticamente todos os países adotam o princípio de destino na tributação do comércio exterior, o que significa tributar importações e isentar exportações. Desse modo, saldos na balança comercial reduzem o tamanho da base disponível para tributação, devendo-se esperar que quanto maior este saldo menor a capacidade tributária do país.

Finalmente — mas sem a pretensão de ter exaurido o conjunto de variáveis que podem afetar a capacidade tributária —, pode-se mencionar a inflação como um fator redutor da tributação possível, através do conhecido efeito Tanzi, ou seja, a corrosão da arrecadação pela inflação em virtude do tempo decorrido entre o lançamento e o recolhimento dos tributos. Tal fator poderia ter efeito significativo em países com níveis elevados de inflação. As administrações fiscais costumam reagir nestes casos, reduzindo o efeito mediante aplicação de correção monetária ao imposto a ser pago e encurtamento dos prazos de recolhimento. Contudo, a indexação é em geral imperfeita e o efeito pode se fazer presente, principalmente quando a inflação se acelera.

Como se mencionou anteriormente, a estimação do esforço e da capacidade tributária realizada neste trabalho é um exercício ainda bastante precário, cujos resultados devem ser encarados com reservas. Relativamente poucas variáveis foram consideradas no vetor de características da sociedade e apenas três delas (PIB, população e participação nesta da população em idade de trabalhar) apresentaram coeficientes significativos. Contudo, testes estatísticos demonstram boa aderência da função de capacidade de produção aos dados e, principalmente, a existência de uma capacidade tributária significativamente diferente da carga tributária observada, o que encoraja futuros esforços para aperfeiçoamento dos resultados.[14]

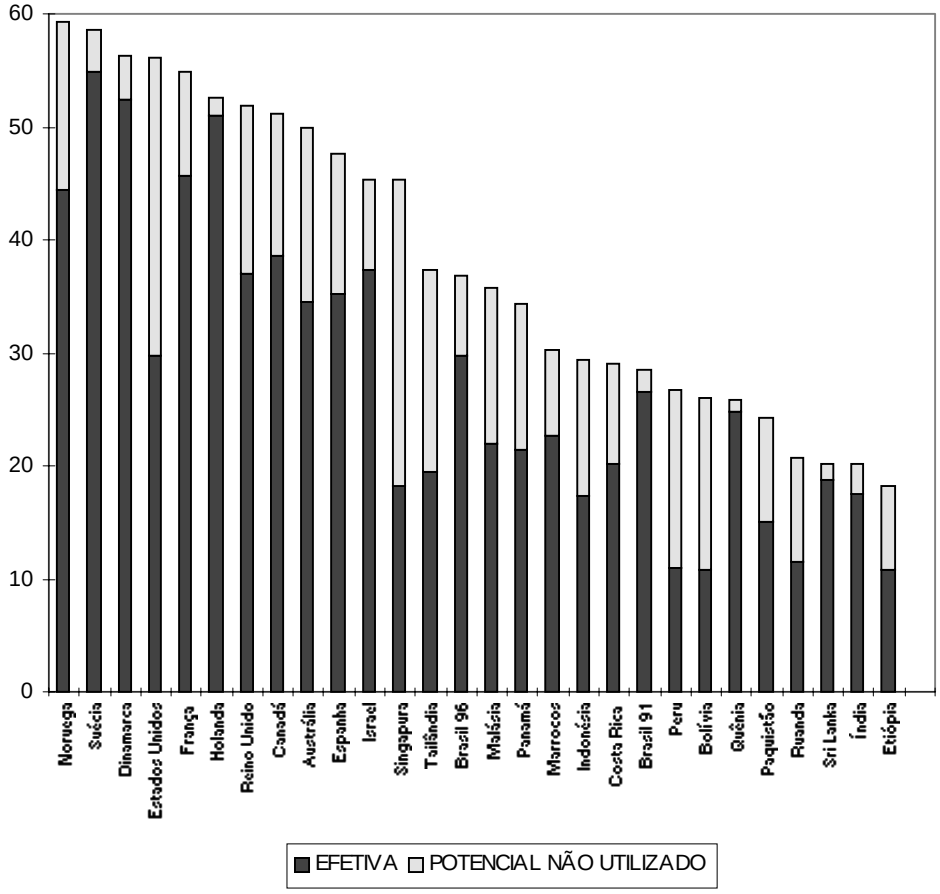
O Gráfico 5 resume os resultados obtidos para os países que compõem a amostra aqui considerada.[15] A parte escura das barras representa a carga tributária observada e o comprimento total das mesmas na capacidade tributária dos países.

Oito países, todos com renda *per capita* acima de US$ 15 mil, apresentam capacidades tributárias extremamente elevadas, acima de 50% do PIB. As maiores — as da Noruega e da Suécia — são superiores a 57%. Os esforços tributários dessas sociedades mostram-se, contudo, bastante diferentes. Enquanto na Holanda, Suécia e Dinamarca o esforço medido supera a casa dos 90%, Canadá, Noruega e Reino Unido apresentam valores próximos à média da amostra, que é 72,7%, e os Estados Unidos mostram esforço tributário bastante modesto, de

[14] Ver detalhamento dos resultados obtidos na Nota Metodológica ao final deste texto.
[15] Ver também Tabela A.12 do Anexo Estatístico.

apenas 53%. Convém notar também o caso de Cingapura em que a carga tributária potencial estimada é da ordem de 45% do PIB enquanto a carga efetiva é de pouco mais que 18%, significando um esforço tributário de apenas 40,5%, o menor da amostra.

Gráfico 5
Cargas Tributárias Potencial e Efetiva em uma Amostra de Países



Fonte: Tabela A.12.

No outro extremo estão países de renda *per capita* muito baixa, cuja capacidade tributária é, por isso, pequena, da ordem de 20% a 25%. Também entre eles há notáveis diferenças de esforço. Sri Lanka e Índia apresentam esforços bastante elevados — 93% e 86,8%, respectivamente —, enquanto Ruanda e Etiópia mostram esforços bem inferiores, da ordem de 55,9% e 59,5%, respectivamente. Há também países que conjugam baixa capacidade tributária e baixo nível de esforço. Estão, neste caso, Peru e Bolívia, ambos com capacidade em torno de 26% do PIB e esforço pouco superior a 40%. Por outro lado, o Quênia, cuja capacidade tributária é também da ordem de 26%, é apontado, ao lado da Holanda, como o país de maior esforço tributário (quase 97%).

Com respeito ao Brasil, foram incluídos na amostra dois conjuntos de dados, um referente a 1991 e o outro a 1996. O resultado para 1991 mostra um esforço tributário da mesma ordem de grandeza dos apresentados por Suécia e Dinamarca (93,5%). As estimativas obtidas mostram que, a despeito de a nossa carga tributária efetiva ter crescido desde então — de 25,2% para 28,9% do PIB em 1996 —, o esforço tributário exigido da sociedade se reduziu para cerca de 80% ou, equivalentemente, a capacidade tributária da sociedade brasileira apresentou crescimento expressivo no período (de 28% para 36,1% do PIB). Caso fosse exigido da sociedade esforço tributário semelhante ao de 1991, a carga tributária brasileira teria superado em 1996 a marca de 33%.

De modo geral, verifica-se, portanto, que cargas tributárias potenciais altas estão claras e fortemente associadas a elevadas rendas *per capita*. Mas, não há qualquer relação óbvia entre esforço tributário intenso e nível de desenvolvimento do país. Países com potencial tributário baixo, como Quênia, Índia e Sri Lanka, ou mediano, como o Brasil, são capazes de compensar a restrição de base imponível com um alto esforço tributário. Deve-se esperar, porém, que esforço intenso por longo tempo crie tensões e, em última instância, revolta dos contribuintes. O chamado California Taxquake da década de 70 e mesmo revoltas com importância histórica como a Boston Tea Party e a nossa Inconfidência Mineira têm origem na tributação excessiva e injusta. Vale dizer, esforço intenso e prolongado só é possível com sistemas tributários de boa qualidade e distribuição justa da carga e ainda assim, com finalidades bem aceitas pela sociedade.

4 - DIRETRIZES PARA O PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Dentre as inúmeras objeções que têm sido feitas ao sistema tributário vigente no país, encontra-se a alegação de que a carga tributária brasileira é excessiva. Por outro lado, existem aqueles que, constatando que nosso indicador ainda é inferior ao de muitos países, alegam que haveria espaço para o aumento da tributação. A análise realizada na seção anterior mostra que ambos os lados têm sua dose de razão. De fato, a carga tributária brasileira é ainda inferior à da maioria dos países desenvolvidos, em especial à dos países europeus. Mas, embora não chegue a merecer a adjetivação de excessiva, é fato que o esforço tributário exigido da sociedade brasileira já é bastante alto. Há espaço para aumentar um pouco mais a carga tributária, mas é exíguo e seu aproveitamento requer substancial melhoria da qualidade da tributação.

No âmbito desse debate, têm surgido propostas de alterações legislativas que apontam para a reformulação quase completa do quadro vigente, as chamadas “revoluções tributárias”. Tais propostas ignoram as restrições impostas pelo cenário político e econômico no qual estamos inseridos, bem como nossa tradição em matéria de tributação. Reformar é aprimorar algo que existe, é promover a contínua evolução do sistema. Abandonar a tradição e criar um sistema tributário novo a partir do zero, como elas propõem, é gerar descontinuidade, causando

mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia, o que é um ambiente propício ao caos [ver Varsano (1997)].

Qualquer alteração que pretenda ser factível deve levar em conta, no mínimo, que: *a*) é imperativo o ajuste fiscal do setor público; *b*) é necessário, para ampliar a eficácia da ação pública, consolidar o processo de descentralização fiscal e reequilibrar a repartição de recursos entre as unidades da Federação; *c*) é essencial minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade — tanto no mercado externo como no doméstico — do setor produtivo nacional e promover a harmonização fiscal, para assegurar a consolidação do processo de integração hemisférica — Mercosul e Alca — sem causar danos à economia do país; *d*) é preciso promover a justiça fiscal, o que inclui vigoroso combate à sonegação; e *e*) é conveniente tornar o mais simples possível as inerentemente complexas obrigações tributárias, para reduzir custos de administração tanto do fisco como dos contribuintes.

A crise fiscal do Estado brasileiro praticamente elimina qualquer proposta que implique diminuição significativa do patamar atual de nossa carga tributária. No nível federal de governo, observa-se a inflexibilidade das despesas, a despeito do drástico corte já realizado nos investimentos (cujo montante já foi superado pelas aplicações de governos subnacionais). Os governos estaduais, por sua vez, vêm enfrentando dificuldades crescentes diante das reivindicações de servidores e das despesas com o serviço da dívida (que inclusive motivaram o movimento recente de renegociação de seu endividamento e a privatização de seus ativos). Já os governos municipais, beneficiados pela Constituição e constrangidos pela maior proximidade da população, expandiram sua atuação e vêm realizando investimentos crescentes, geradores de custeio futuro, o que impede a redução da receita.

Não se deve confundir ajustamento do setor público com redução de seu tamanho. A tese aqui defendida é a de que a carga tributária brasileira deve se manter elevada por pelo menos mais uma década para que possamos enfim levantar a moratória por nós mesmos decretada sobre a nossa dívida social. Os resultados obtidos na Seção 3, por outro lado, atestam que as condições atuais do país não permitem que o nível da tributação vá muito além do recentemente atingido. Desse modo, julga-se essencial, além de uma reforma que melhore a qualidade da tributação para minimizar o sacrifício implícito na manutenção de uma carga tributária elevada, uma "reforma do gasto público" que conforme seu nível ao da tributação possível e o redirecione para o objetivo de desenvolvimento social.

Reforma do gasto público significa não só uma reforma administrativa que transforme o Estado pesado de hoje em uma estrutura ágil e eficaz, adequada aos novos objetivos, mas também o aprimoramento do processo político-eleitoral, cujo reflexo no orçamento é a tendência à pulverização dos recursos em pequenos projetos com alto valor eleitoral e duvidoso retorno social [ver Tafner (1996)]. São os ganhos a serem paulatinamente obtidos por essa reforma, tanto na forma de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, que poderão vir a saldar a dívida social. É o redimensionamento do setor produtivo

estatal, com a transferência ao setor privado de parte da responsabilidade por investimentos atualmente a cargo do setor público, que pode vir a saldar, a médio prazo, o déficit de investimento acumulado pelo Estado. Por isso, ainda por um longo período, os ganhos que venham a ser obtidos mediante tais mudanças não podem ser compensados por reduções da carga tributária.

A reforma do gasto público envolve, inclusive, a revisão dos encargos e recursos disponíveis dos três níveis de governo, bem como das relações entre eles, o que remete à questão do grau de autonomia dos governos subnacionais.

Um problema básico do federalismo fiscal consiste na busca de um equilíbrio entre, de um lado, a necessidade de garantir um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, de outro, a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais. A experiência brasileira tem sido especialmente marcada pela dificuldade em atingir uma compatibilização desses objetivos, registrando ciclos de menor ou maior centralização de poder tributário, que, por sua vez, acompanham estreitamente a evolução histórica de regimes políticos, mais democráticos ou de menor difusão de poder.

Abstraindo-se, porém, dos ciclos, a tendência é claramente para a redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária. Essa tendência é gerada por uma crescente preocupação com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas, bem como, mais recentemente, graças ao movimento para a integração das economias nacionais, pela conseqüente necessidade de harmonização da tributação no nível internacional. Tais preocupações exigem que se imponham limitações ao poder de tributar de que desfrutam atualmente estados e municípios, dessa vez por motivos econômicos e não por causas políticas.

Tal não significa redução da importância relativa dessas unidades na Federação. Ao contrário, ela deverá aumentar na medida em que o Estado brasileiro se afaste do papel que cumpriu — e não tem mais capacidade de desempenhar — de liderar e controlar o processo de crescimento do país, tornando-se apenas seu promotor e regulador e dedicando-se com mais intensidade a políticas sociais, voltadas para a redução da pobreza e melhoria da qualidade de vida da população.

A concepção, formulação e execução de políticas sociais de boa qualidade requerem estreita cooperação entre os três níveis de governo, sem a qual não se poderão evitar, de um lado, duplicação de serviços e outras formas de desperdício e, de outro, o não-atendimento a parcelas da população. Em particular, a execução da maior parte dessas políticas terá de ser alocada aos governos locais ou estaduais. Como a etapa de execução exige dispêndios muito superiores aos das demais fases, o montante de recursos disponíveis para as unidades subnacionais de governo terá de crescer futuramente.

Assim, de um lado, as preocupações antes mencionadas requererão que se caminhe na linha da simplificação dos sistemas tributários, substituindo a multiplicidade de bases tributárias por um número mais reduzido de tributos que explore, de forma nacionalmente uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda e a propriedade. De outro, a evolução do Estado brasileiro deverá exigir que mais recursos estejam disponíveis para gastos das unidades subnacionais. Uma das maneiras de conciliar a autonomia federativa com a necessidade de coordenação das políticas governamentais e a de harmonização fiscal internacional é partilhar as competências impositivas entre os componentes da Federação. Esta é uma forma de divisão dos recursos públicos sem tradição na história de nosso sistema tributário e, por isso, deve ser introduzida paulatinamente. Um primeiro passo, nesse sentido, é sugerido pela Proposta de Emenda Constitucional que altera o sistema tributário, enviada pelo Poder Executivo ao Congresso, em agosto de 1995 (PEC 175/85).

A proposta do Poder Executivo se atém às disposições constitucionais contidas no capítulo do Sistema Tributário, constituindo-se em uma reforma apenas parcial da tributação. Em particular, ela não considera o conjunto de contribuições sociais, que gera atualmente mais que metade da arrecadação da União e cuja qualidade está muito aquém da desejável; e, mesmo no capítulo do Sistema Tributário, preferiu-se deixar para discussão posterior mudanças na tributação dos serviços. Apesar de ser limitada, a reforma tributária proposta, por reduzir o impacto negativo da tributação sobre a eficiência econômica, é importante como mudança estrutural compatível com as tendências mundiais.

Mudanças que vêm ocorrendo há algum tempo no ambiente econômico mundial, cujo ritmo intensificou-se na década de 90, têm importantes rebatimentos sobre a forma de financiamento das atividades do setor público. Em particular, com a aceleração dos processos de globalização dos mercados e de formação de blocos econômicos regionais, ganharam importância as preocupações com o impacto da política tributária sobre decisões de produção e de investimento processadas na escala mundial e ampliou-se o esforço de harmonização fiscal. Assim, as políticas tributárias domésticas começaram a ser cada vez mais pautadas por práticas internacionais, implicando limites estreitos para a soberania fiscal dos países.

A diversidade de instrumentos hoje utilizados para mover capitais e a rapidez de sua movimentação exigem que o sistema tributário leve em conta as características do mercado financeiro internacional e adote regras de tributação semelhantes às de outros países que competem pelos recursos. A questão é particularmente pertinente no caso dos capitais que se dirigem para o setor produtivo, cuja sensibilidade a fatores que reduzam a rentabilidade dos investimentos por eles financiados é conhecida. O mesmo ocorre com recursos que buscam um retorno garantido no médio e longo prazos, ainda que a taxas menos atraentes, como é o caso, por exemplo, dos fundos de pensão. Nesses casos, a questão tributária pode ter um papel crucial nas decisões relativas à aplicação do capital.

Tão importante quanto a prática tributária do momento, para a tomada de decisões sobre a aplicação de recursos financeiros em investimentos de médio e longo prazos de retorno, é a estabilidade das normas ao longo do tempo. Assim não basta promover a harmonização de práticas tributárias na escala internacional para ter acesso, em igualdade de condições, aos recursos oriundos da poupança internacional. Assegurar a prevalência das regras por longo período é um requisito igualmente importante para o sucesso nessa competição.

No que diz respeito ao fluxo de produtos, a abertura econômica praticamente elimina a possibilidade de os países tributarem suas exportações. Em casos especiais de notórias vantagens comparativas derivadas de fatores naturais — mais encontradas na produção primária —, ainda é plausível sustentar-se um ônus tributário na exportação numa conjuntura de preços externos extremamente favorável, desde que esse tributo seja visto como um instrumento da política de comércio exterior — e, portanto, como temporário — e não como meio de reforçar as finanças governamentais. A regra geral, todavia, é abolir inteiramente todos os gravames que possam afetar a competitividade dos produtos domésticos no mercado internacional.

Da mesma forma, a abertura econômica impede que se imponham tributos internos prejudiciais à competição dos produtos nacionais com os importados no mercado doméstico. A formação de blocos econômicos regionais, por seu turno, implica perda de autonomia na condução da política comercial. Em particular, a necessidade de adoção pelos membros do bloco de tarifas externas comuns impede que perdas de competitividade causadas aos produtores nacionais por tributos domésticos sejam compensadas pelo imposto de importação.

As condições estabelecidas nos parágrafos anteriores não podem ser satisfeitas quando subsistem impostos de natureza cumulativa. Tributos incidentes sobre o faturamento ou a receita ou, ainda, sobre movimentações financeiras — no Brasil, a Cofins, o PIS, a CPMF e a tributação do faturamento como presunção de lucro — afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico enfrentar com sucesso os desafios da abertura. Eles oneram as exportações mas não as importações (quando não existem tributos similares nos países de origem), obrigando o produto estrangeiro a desfrutar de condições mais vantajosas na concorrência com o produto nacional tanto no mercado interno como no externo.

A distância geográfica — em face dos custos de transporte e outros a ela associados — pode atenuar o efeito das distorções tributárias sobre o mercado interno. No entanto, mesmo essa margem para a política tributária torna-se mais estreita com o avanço do processo de formação de blocos econômicos regionais. A contigüidade geográfica e a eliminação das tradicionais barreiras ao comércio entre países fazem que o problema ganhe maior visibilidade na ausência de providências concretas para harmonização das práticas tributárias.

O mesmo se aplica às contribuições sobre os salários — geralmente destinadas ao financiamento da previdência social — embora, nesse caso, o problema seja até

agora menos grave, porquanto, em todo o mundo, contribuições compulsórias sobre os salários formam a principal base de sustentação financeira dos sistemas previdenciários. A sobrevivência desses sistemas, nos moldes conhecidos, está, porém, ameaçada pela crise de emprego, que colocou a reforma previdenciária entre os itens mais importantes da agenda internacional. O problema vem sendo enfrentado, com distintos graus de sucesso, em várias partes do globo. Vale dizer, existe uma tendência à redução das contribuições incidentes sobre salários.

As reações a propostas de limitar a proteção que o Estado oferece ao trabalhador, para viabilizar a redução dos tributos que incidem sobre os salários, variam bastante em função de distintas realidades político-institucionais dos países. O Gráfico 4 permite visualizar países onde a organização sindical tem maior solidez — como os da Europa — e os que exibem uma participação de contribuições previdenciárias na sua estrutura tributária muito maior do que aqueles em que o poder dos sindicatos é mais reduzido, como os asiáticos. Na América Latina, o Chile foi o país que empreendeu a mudança mais radical no sistema previdenciário nos anos recentes. Conseqüentemente, o peso das contribuições sobre salários na sua carga tributária tornou-se um dos mais reduzidos dentre os países do continente.[16]

As elevadas contribuições sobre a folha de salários criam uma grande cunha entre o custo do trabalhador para as empresas e o salário que eles recebem, estimulando a informalização das relações trabalhistas que, por sua vez, reduz a própria base imponível desses tributos. A eliminação (ou substituição) de contribuições que não financiam a previdência e a utilização de outras fontes, além de salários, para financiá-la podem contribuir para reduzir o problema. Mas somente para uma reforma previdenciária pode ocorrer redução mais significativa. Vale dizer, é necessário que a sociedade pese o benefício para as atividades produtivas da redução da cunha fiscal contra os custos de reduzir o amparo público aos idosos e deficientes.

A manutenção da inflação em níveis baixos também contribui para que fiquem evidentes as distorções que a tributação de má qualidade impõe à alocação de recursos. Problemas antes pequenos em face das enormes distorções criadas pela inflação ganham vulto na economia estável. Será necessário melhorar a qualidade dos tributos quanto a seus efeitos inibidores do investimento, das exportações e da criação de empregos, e assegurar maior neutralidade com respeito à escolha do local e do método de produção, de modo a permitir que tais decisões se baseiem primordialmente nos incentivos econômicos naturais.

Praticamente todos os problemas tratados nos parágrafos anteriores são causados pela forma de financiamento da seguridade social. Quanto aos impostos, é certamente necessário aprimorar a tributação sobre a renda, o que pode ser feito mediante alterações em leis ordinárias. Importa que se reduza o peso do imposto incidente

[16] Ver também comparações entre cargas tributárias globais e cargas excluídas as contribuições previdenciárias na Tabela A.9 do Anexo Estatístico.

sobre pessoas jurídicas, ampliando-se, em compensação, a tributação sobre pessoas físicas. Tal movimento, entretanto, contraria a tendência observada da evolução do sistema tributário brasileiro. Ela dificilmente poderá ser revertida sem que antes se promova uma ampla reforma da administração fazendária que lhe confira meios para arrecadar competentemente impostos cujo controle é relativamente mais difícil, como é o caso do incidente sobre a renda de pessoas físicas.

Quanto à tributação do fluxo de bens e serviços, tanto o IPI como o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade e o ISS é um imposto cumulativo. O ICMS sofreu uma profunda reformulação, pela Lei Complementar nº 87/96, que melhorou substancialmente a qualidade do tributo.[17] Contudo, a legislação do IPI e, mais ainda, a do ICMS foram se tornando cada vez mais complicadas com o passar do tempo; dificilmente, por isso, um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-las e cumpri-las integralmente.

No caso do IPI, é bem provável que sua estrutura atual de alíquotas, associada à vedação à utilização dos créditos de imposto incidente sobre insumos nos casos em que a alíquota aplicável ao produto é igual a zero, esteja provocando desproteção ao produto nacional, *vis-à-vis* o importado. No caso do ICMS importa alterar as regras de tributação aplicáveis às transações interestaduais, que estimulam as guerras fiscais e a sonegação, criam redistribuições injustificadas de receita entre estados e dificultam a introdução de aprimoramentos, como a redução da carga sobre bens com peso elevado nos orçamentos das famílias de renda baixa. A harmonização da tributação pelo ICMS e ISS, evitando a bitributação de serviços de uso intermediário, também é necessária. A solução ideal é a fusão dos três impostos mencionados neste parágrafo, formando um único imposto sobre o valor adicionado com receita compartilhada pelas três esferas de governo.

Tanto a alteração nas regras de tributação dos fluxos interestaduais como a harmonização da tributação de mercadorias e de serviços são medidas complexas que acarretam, no primeiro caso, importantes alterações na distribuição interestadual dos recursos tributários e, no segundo, no montante destes, devendo ser executadas com cautela. No caso da tributação interestadual já há clareza quanto ao que deve ser feito — adoção do princípio de destino — e o que se discute é como fazer e como assegurar uma transição que não inviabilize a execução financeira das unidades que sofreriam perdas de receita. No da harmonização, pouco se debateu a questão no Brasil e pouco se conhece, mesmo no meio acadêmico, a respeito da tributação de serviços por um imposto sobre valor adicionado, sendo, por isso, recomendável que uma mudança seja precedida de estudos sobre as regras de tributação de serviços utilizadas em outros países e sua adaptação ao caso brasileiro.

[17] A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, desonerou exportações e bens de capital adquiridos por contribuintes e eliminou a bitributação dos bens de uso e consumo das empresas, aproximando o tributo do conceito teórico de imposto sobre o valor adicionado, que tem boas características econômicas.

Cabe observar que a nitidez do impacto perverso da tributação tende a gerar demandas fortes, não por melhoria do sistema, mas para reduzir a carga tributária. É preciso evitar que tais demandas sejam transformadas em objetivo de uma reforma. Como se mencionou, não será possível, no futuro próximo, compatibilizar ajuste fiscal do setor público com redução da carga tributária.

Para sustentar por longo tempo a carga tributária em patamar igual ou mais elevado que o atual, é necessário que a reforma a ser empreendida tenha o objetivo de assegurar que tal nível de tributação seja suportável. Nesse sentido, além de minimizar o efeito perverso da tributação sobre o setor produtivo, é necessário garantir melhor distribuição da carga tributária entre contribuintes, o que inclui vigoroso combate à sonegação, que só será possível caso se invista no aprimoramento das administrações fazendárias.

No mundo atual, que, como se observou, tem como uma de suas características importantes a intensa mobilidade do capital, dificilmente será possível criar um sistema tributário muito progressivo. Tentativas, nesse sentido, serão frustradas por tais movimentos, gerando redução do investimento e do nível de emprego em vez de justiça fiscal. Um objetivo razoável é evitar que o sistema seja regressivo. Nesse caso, o impacto redistributivo da ação do governo deveria se fazer sentir principalmente pelo lado da despesa, valendo-se de sua concentração em ações que beneficiem os indivíduos das classes de renda mais baixas.

O grau de progressividade da tributação depende em parte da maneira como o sistema é concebido. A tributação de indivíduos permite imprimir alguma progressividade ao sistema, visto que os impostos pessoais podem ser graduados de acordo com a renda do contribuinte e a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas. Estes tendem a ser transferidos e regressivos. Como se verificou nas seções anteriores, a tributação da renda pessoal no Brasil é ainda bastante baixa, além de pouco progressiva se comparada a de outros países. Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do imposto sobre a renda das pessoas físicas é recomendável.

Também no caso de tributos sobre o patrimônio há espaço para avançar. É recomendável que o avanço se dê na tributação da riqueza pessoal — com a instituição do imposto sobre grandes fortunas já previsto na Constituição, o melhor aproveitamento do imposto sobre heranças e doações e a efetiva tributação de terras improdutivas — e não do patrimônio produtivo. Importa lembrar que a tributação do patrimônio é de difícil administração e gera arrecadação relativamente pequena. Assim, o objetivo da exploração dessas bases é menos o de obter receita e mais o de compensar a regressividade da maioria dos componentes do sistema tributário.

Não obstante a contribuição que a tributação da renda e da riqueza pessoal possa fazer à justiça fiscal, é principalmente a qualidade da administração fiscal que pode garantir a consecução do objetivo aqui tratado. A sonegação é certamente o

maior inimigo da justiça fiscal. Sua existência obriga a utilização de alíquotas nominais de imposto excessivamente altas que estimulam mais sonegação, o que, por seu turno, requer aumentos de alíquotas para garantir o nível de arrecadação, fechando o círculo vicioso da injustiça fiscal: contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações competem em desvantagem com sonegadores e são cada vez mais prejudicados por novos aumentos de alíquotas. Observando que também o objetivo de minimizar efeitos sobre o setor produtivo é melhor servido pelos impostos pessoais, cujo controle é mais difícil, fica claro que o aperfeiçoamento da administração fazendária é essencial para assegurar a boa qualidade do sistema tributário.

Quanto ao objetivo de simplificar o sistema tributário, é necessário ter o cuidado de não confundir simplicidade com simplismo. Em uma economia complexa como a nossa é impossível construir um sistema tributário que seja adequado quanto a efeitos alocativos e distributivos e, ao mesmo tempo, simples.

As pretensas "revoluções tributárias", baseadas em impostos ditos simples e não-sonegáveis, tão em moda no Brasil nos últimos anos, são, de fato, involuções simplistas. Os sistemas propostos são constituídos — principalmente ou na sua totalidade — por impostos cumulativos. Sua única virtude é a facilidade de arrecadação. Se os objetivos de uma reforma são os aqui mencionados, tais sistemas devem ser rejeitados. A solução — uma vez mais — é, em vez de criar tributos de péssima qualidade porque é necessário arrecadar, fortalecer as administrações fiscais para que sejam capazes de cobrar os tributos de boa qualidade.

Uma objeção ao sistema tributário que amiúde encontra espaço na mídia refere-se ao número de tributos que o compõem. Os críticos dizem existir cerca de 60 tributos no Brasil. Consideradas todas as taxas estaduais e municipais, o número é, provavelmente, ainda maior. No entanto, a grande maioria desses tributos se aplica apenas a casos específicos, não complicando as obrigações dos demais contribuintes e segueindo o princípio do benefício, o que é uma solução superior a financiar com recursos gerais custos do governo que geram benefícios localizados.

O número de tributos é, portanto, pouco importante para o objetivo de simplificação do sistema. Imposto sobre importação e sobre exportação, por exemplo, são dois instrumentos diferentes. Denominar o conjunto dos dois de imposto sobre o comércio exterior, reduzindo o número de componentes do sistema tributário, em nada o simplifica. Idem, em relação aos tributos sobre a propriedade urbana e sobre a rural. Por outro lado, a fusão do IPI com o ICMS — e, eventualmente, com o ISS — é uma importante simplificação. O que importa para tal objetivo é a racionalidade dos tributos e da forma de sua cobrança e não seu número.

A consecução do objetivo de melhorar a qualidade da tributação será certamente dificultada pelo peso que as contribuições sociais, de péssima qualidade quanto a efeitos alocativos, representam no total da receita da União; pela fragilidade das

administrações fazendárias que, na ausência de medidas para fortalecê-las, não serão capazes de arrecadar adequadamente tributos de melhor qualidade mas de mais difícil administração; e pela natural resistência a mudanças pelas unidades de governo, resultante da incerteza quanto ao seu impacto sobre suas finanças.

No processo de reforma, em virtude do último dos fatores apontados, as alterações na distribuição de recursos entre as unidades da Federação, causadas por qualquer das medidas que venham a ser propostas, devem ser uma das principais preocupações, porque algumas das mudanças mais importantes para aprimorar o sistema quanto a seus efeitos alocativos provocam alterações de monta na distribuição dos recursos. As expectativas de perdas por parte de algumas unidades ou mesmo a mera incerteza quanto às variações de receita resultantes das alterações propostas gerarão resistências às mudanças. Nas tentativas anteriores de reforma, este foi — e antecipa-se que continuará sendo — o principal empecilho de origem no próprio setor público à criação de um sistema tributário de boa qualidade.

Mesmo quando visa unicamente à melhoria da qualidade da tributação, sem qualquer intenção de aumento da carga tributária global, a reforma tributária promove uma forte redistribuição de recursos entre todos os entes que compõem a sociedade. Até que se discutam as medidas concretas de reforma todos são a favor dela, pois se imaginam ganhadores. Quando a proposta de reforma é anunciada, verifica-se, evidentemente, que esse tipo de reforma, em que todos ganham no curto prazo, não existe. Só no longo prazo, quando os impactos econômicos da reforma — crescimento do investimento e das exportações e, conseqüentemente, da produção, do nível de emprego, da renda e das receitas públicas — fizerem-se sentir, é possível ocorrer (e, no caso geral, não necessariamente ocorre) um movimento ótimo de Pareto, ou seja, uma situação em que não há perdedores em decorrência da mudança. Por isso, é tarefa extremamente difícil produzir uma reforma tributária de boa qualidade em ambiente democrático.

Soma-se a essa dificuldade o fato de que a reforma tributária não deve ser considerada uma questão isolada e sim componente de um processo maior de ajuste estrutural do Estado brasileiro.

Na sociedade democrática, as definições dos objetivos nacionais, das funções do Estado e de seu financiamento devem, por princípio, resultar de um amplo debate. O fórum apropriado para tal debate é o Congresso Nacional. Mas, a menos que haja um documento que sirva de base para essa discussão, há dificuldades talvez insuperáveis, tanto de natureza política como administrativa, para a organização e condução de um debate deste tipo, ao mesmo tempo amplo, profundo, global e compromissado com o objetivo de gerar um projeto completo para o Estado brasileiro. Organizar tal debate é um dos papéis que um projeto encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso desempenha. Ali, a proposta do Executivo é discutida e ajustada, em busca da maioria que assegure sua aprovação, não cabendo a expectativa de que a lei aprovada seja idêntica ao projeto original.

Para efeito de ajuste fiscal estrutural, não importa o tipo e tamanho de Estado que resulte do processo político; mas, é essencial que em nível de gastos implícitos corresponda previsão consistente de financiamento. Em um projeto de tamanha envergadura como o de uma reforma do Estado — nele embutida uma reforma tributária —, é praticamente impossível garantir a compatibilidade entre despesas e receitas, globais e por esfera de governo, em meio a um processo legislativo onde milhares de emendas são apresentadas, discutidas e votadas e no qual os interesses privados tentam — e não raras vezes conseguem — sobrepujar o interesse público. A história mostra que mesmo projetos parciais, bem mais limitados do que o necessário para realizar o ajuste estrutural do setor público, têm sofrido tamanha mutilação durante o processo legislativo que se tornam de pouca valia até mesmo para o ajuste fiscal de curto prazo.

Uma abordagem alternativa é entender a expressão “reforma” como designativa de um processo, ou seja, de uma ação contínua a ser desenvolvida ao longo de determinado tempo, e não como um projeto consolidado a ser posto em prática tão logo aprovado pelo Congresso Nacional. Nessa linha de ação, um projeto global originalmente esboçado seria aos poucos detalhado e submetido ao Congresso, na medida em que as condições políticas — que são cambiáveis e podem ser construídas — sejam favoráveis à discussão de um dado tema. Ao mesmo tempo, o projeto original iria se modificando ao longo do processo, adequando-se aos resultados já obtidos, para assegurar a consistência ao seu final. Nessa abordagem, a reforma implementada seria resultado do próprio processo — técnico e político — e não algo preestabelecido.

Esse tratamento requer uma estratégia de ação bem traçada e um grande poder de coordenação técnica. A reforma do Estado precisa ser tratada como um programa de governo, com efetivo respaldo político do Presidente da República e quadro de pessoal próprio, com alto nível de qualificação e dedicação exclusiva a esta tarefa. Ao contrário da tradicional "comissão de reforma" que se dissolve após apresentar sua proposta, é preciso criar no corpo do governo grupos permanentes que, em uma primeira etapa, com coordenação central, cuidariam da reforma; posteriormente e para sempre, de forma descentralizada, seriam responsáveis pelo aperfeiçoamento contínuo das atividades públicas, inclusive da tributação.

Esse método para a reforma facilitaria a sua condução política e evitaria que mutilações sofridas ao longo do processo legislativo privassem o projeto global final da compatibilidade necessária entre a despesa pública e o seu financiamento. A consistência do produto final ficaria muito mais dependente do controle técnico que do processo político, embora sua natureza fosse determinada primordialmente pelo último, como deve ser em uma democracia.

NOTA METODOLÓGICA

O Modelo de Capacidade Tributária Potencial

Conforme Batesse (1992), define-se capacidade tributária, em analogia com o conceito de fronteiras tecnológicas de produção, como a arrecadação máxima de um país dadas a base e a estrutura tributária vigente. Denominando-se T^* a capacidade tributária, podemos escrever:

$$T^* = F(x)$$

onde T^* é a carga tributária potencial e x é um vetor de características que determina a base imponível de cada país.

A arrecadação tributária efetiva só será igual à potencial quando a estrutura tributária é utilizada da forma mais eficaz possível. Logo, podemos escrever:

$$T = T^*.e^{-u} = F(x) .e^{-u} \quad 0 \leq u$$

onde T é a arrecadação efetiva e e^{-u} é o grau de esforço de arrecadação de cada país. Se o esforço é máximo, então $u = 0$ e $T^* = T$; caso contrário, $u>0$ e $T<T^*$.

Admitindo-se a existência de erros estocásticos de medida nas variáveis associados a fatores aleatórios não-controlados pelos países, pode-se escrever:

$$T = F(x). e^{-u+v}$$

onde v é um erro aleatório que, por hipótese, tem distribuição normal $N(0,\sigma_v)$.

Supondo-se que u tem distribuição seminormal positiva, ou seja, u tem distribuição normal $N(0,\sigma_u)$ truncada para valores positivos, os parâmetros do modelo estocástico podem ser estimados por máxima verossimilhança.

O modelo foi estimado para uma amostra de 27 países para o ano de 1991. Incluiu-se na amostra, ainda, como se fosse outro país, um conjunto de dados do Brasil, referentes a 1996. Admitindo-se que a função F não se tenha alterado entre 1991 e 1996, os esforços tributários da sociedade brasileira nos dois anos podem ser comparados.

Conforme menção anterior, o modelo estimado supõe que a capacidade tributária é função de um vetor de características observáveis de cada um dos países. As seguintes variáveis foram utilizadas para representar tais características:

- População total: FMI — *Government Finance Statistics Yearbook* — 1995. Para o Brasil em 1996, utilizaram-se dados da Recontagem Populacional de 1996 do IBGE.

- PIB *per capita*: calculado a partir dos dados de PIB e População publicados pelo FMI no *Government Finance Statistics Yearbook* — 1995. Para o Brasil utilizaram-se os dados de PIB do IBGE, divulgados em 1997, obtidos de acordo com a nova metodologia das contas nacionais adotada por aquele órgão.
- Inflação: Variação dos preços ao consumidor. Fonte: FMI (1995).
- Variação da inflação: Calculada a partir da variação de preços ao consumidor. Fonte: FMI (1995).
- Participação do PIB industrial no PIB total: publicado pelas Nações Unidas (1993). Para o Brasil, em 1996, utilizou-se a estimativa da participação da indústria no PIB trimestral do IBGE.
- Proporção da população em idade de trabalhar na população total: *International Labour Office — The Cost of Social Security*, 1987-1989. Para o Brasil em 1996, utilizaram-se dados da recontagem populacional de 1996 do IBGE.
- Proporção da população urbana na população total: *Demographic Yearbook — United Nations* — vários números. Para o Brasil, em 1996, utilizaram-se dados da Recontagem Populacional de 1996 do IBGE.
- Distribuição de renda: razão entre a renda dos 20% mais ricos e dos 20% mais pobres (média 1981/91) publicado pelas Nações Unidas no *Human Development Report* (1993). Não havia dados compatíveis disponíveis para o Brasil em 1996, que foi excluído das estimações que tinham essa variável no vetor de características.

A variável dependente utilizada foi a arrecadação total, inclusive seguridade, publicada pelo FMI no *International Finance Statistics Yearbook* — 1995.

As variáveis variação da inflação, participação do PIB industrial no PIB total e distribuição de renda não se mostraram significativas nos testes realizados. Contudo, não significa necessariamente que tais características não sejam importantes para a determinação da base tributária dos países. O fato pode se dar em virtude da qualidade dos dados ou da adequação da variável que representa. Por exemplo, a razão entre a renda dos 20% mais ricos e dos 20% mais pobres pode não ser uma variável adequada para representar a concentração da renda. Além disso, a qualidade do dado pode estar comprometida, caso a metodologia adotada pelos diversos países não seja uniforme.

O modelo foi estimado com o auxílio do programa computacional Frontier 2.0 [Coelli (1992)]. As estimativas de máxima verossimilhança do modelo final são apresentadas na Tabela 5.

O ajustamento do modelo é bastante satisfatório, como se constata pelo nível de significância da maioria dos coeficientes estimados. A hipótese de que os coeficientes são iguais a zero é rejeitada a um nível de significância de 5% em todos os casos com exceção da variável inflação. A qualidade do ajustamento também pode ser medida pela estatística qui-quadrado calculada que permitiu a

rejeição da hipótese de que o modelo não é significativo em um nível de significância menor do que 10%.

Tabela 5
Estimativas de Máxima Verossimilhança dos Parâmetros da Função de Arrecadação Tributária
(Variável Dependente: Arrecadação Tributária)

Independentes ou Parâmetros	Estimativas
Constante	-0,38
	(-5,95)
População Total	1,01
	(33,24)
PIB *per capita*	1,27
	(26,59)
Taxa de Inflação	-0,06
	(-1,41)
Proporção da População em Idade de Trabalhar na População Total	-1,37
	(-2,01)
σ^2	0,20
	(21,72)
γ	0,99
	(14,55)
λ	0,11
χ^2	2,87

Obs.: Os valores entre parênteses são os *t* de Student;
σ^2 é a variância de (u+v);
λ é o logaritmo do valor da função de máxima verossimilhança;
χ^2 é o valor da estatística qui-quadrado com 1 grau de liberdade.

O parâmetro γ, que mede a proporção da variância estocástica do modelo explicada pela variância dos resíduos associados à eficácia tributária, também é significativamente diferente de zero, não permitindo que a hipótese de existência de uma carga tributária potencial diferente da efetivamente observada seja rejeitada.

As estimativas de esforço tributário obtidas e as cargas potenciais implícitas a cada um dos países da amostra são apresentadas na Tabela A.12 do Anexo Estatístico.

ANEXO ESTATÍSTICO

Tabela A.1
Carga Tributária Global — 1947/96

(Em % do PIB)

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1947	13,84	1960	17,41	1973	25,05	1986	26,19
1948	14,03	1961	16,38	1974	25,05	1987	23,77
1949	14,39	1962	15,76	1975	25,22	1988	22,43
1950	14,42	1963	16,05	1976	25,14	1989	24,13
1951	15,74	1964	17,02	1977	25,55	1990	28,78
1952	15,41	1965	18,99	1978	25,70	1991	25,24
1953	15,20	1966	20,95	1979	24,66	1992	25,01
1954	15,82	1967	20,47	1980	24,52	1993	25,78
1955	15,05	1968	23,29	1981	25,25	1994	29,75
1956	16,42	1969	24,87	1982	26,34	1995	29,41
1957	16,66	1970	25,98	1983	26,97	1996*	28,93
1958	18,70	1971	25,26	1984	24,34		
1959	17,86	1972	26,01	1985	24,06		

Fonte: Contas Nacionais do Brasil. A partir de 1980, foi utilizada a metodologia das contas nacionais (antigo sistema), com ajustes dos valores extraídos dos balanços contábeis, especialmente previdência/ FEF. A partir de 1990, foram utilizados os valores do PIB obtidos pelo IBGE com a nova metodologia das contas nacionais.
* Estimativas.

TABELA A2

Tabela A.2
Receita Tributária por Principais Bases de Incidência — 1980/96

(Em % da Receita Total)

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995[a]	1996/*e*
Receita Tributária Total	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**	**100,00**
Tributos sobre Comércio Exterior	**2,85**	**2,33**	**1,84**	**1,67**	**1,69**	**1,66**	**1,83**	**1,69**	**1,91**	**1,78**	**1,35**	**1,65**	**1,59**	**1,74**	**1,75**	**2,58**	**1,87**
Imposto sobre Importação	2,85	2,33	1,84	1,67	1,69	1,66	1,83	1,69	1,91	1,78	1,35	1,65	1,59	1,74	1,75	2,58	1,87
Tributos sobre Bens e Serviços	**43,55**	**44,05**	**41,94**	**41,77**	**37,15**	**38,23**	**40,78**	**42,22**	**44,15**	**45,38**	**49,06**	**49,96**	**47,61**	**47,74**	**51,83**	**46,81**	**45,94**
ICMS	19,86	19,58	19,30	18,66	21,72	22,59	24,25	23,12	23,80	26,57	25,15	26,79	25,65	23,44	24,64	24,84	24,72
IPI	8,94	8,71	8,36	7,83	5,76	7,66	8,27	10,23	9,66	9,17	8,32	8,48	9,29	9,47	7,46	7,06	6,79
IOF	3,84	4,61	4,34	2,66	3,54	2,28	2,55	2,40	1,57	0,66	4,50	2,32	2,46	3,12	2,32	1,69	1,27
Cofins (ex-Finsocial)			1,03	2,27	2,36	2,56	2,72	2,84	3,45	4,57	5,36	6,14	4,02	5,33	8,60	8,28	7,94
PIS/Pasep[b]									1,80	2,67	3,97	4,14	4,32	4,50	3,60	3,10	3,28
IPMF/CPMF														0,28	3,56		
ISS	1,06	1,29	0,52	1,32	1,18	1,18	1,22	1,31	1,49	1,36	1,48	1,76	1,62	1,35	1,44	1,73	1,94
IVVC										0,11	0,19	0,25	0,23	0,25	0,22	0,11	0,00
Impostos Únicos	9,84	9,86	8,39	9,03	2,59	1,96	1,76	2,31	2,39	0,28	0,08	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tributos sobre Patrimônio	**1,09**	**1,27**	**1,23**	**0,85**	**0,85**	**0,71**	**1,22**	**0,99**	**0,93**	**0,50**	**0,96**	**2,12**	**1,43**	**1,04**	**1,33**	**2,70**	**3,06**
IPTU	1,01	1,16	1,11	0,81	0,80	0,67	0,64	0,55	0,62	0,28	0,62	1,45	0,89	0,57	0,71	1,39	1,56
IPVA							0,54	0,40	0,27	0,20	0,32	0,60	0,53	0,43	0,60	1,26	1,39
ITR	0,08	0,11	0,12	0,04	0,05	0,04	0,04	0,04	0,03	0,02	0,01	0,07	0,02	0,03	0,02	0,06	0,12
Tributos sobre a Renda	**12,28**	**13,33**	**13,14**	**15,74**	**19,56**	**21,31**	**19,11**	**18,14**	**20,84**	**21,37**	**19,72**	**16,54**	**19,65**	**18,00**	**16,12**	**19,33**	**17,79**
Impostos s/Renda e Proventos	12,28	13,33	13,14	15,74	19,56	21,31	19,11	18,14	20,84	20,50	17,83	15,44	16,73	14,94	12,87	16,26	14,87
Contribuição Social s/Lucro										0,87	1,89	1,10	2,92	3,06	3,25	3,08	2,93
Tributos sobre a Mão-de-Obra	**30,32**	**31,61**	**34,64**	**31,10**	**30,24**	**29,84**	**31,26**	**30,28**	**25,64**	**27,15**	**25,38**	**24,06**	**25,16**	**26,90**	**24,58**	**24,41**	**26,58**
Contribuição p/Previdência Social	19,02	19,77	22,98	20,22	20,17	19,65	19,79	19,93	19,59	19,18	17,75	17,31	17,64	20,15	16,19	16,63	17,75
Contribuição p/FGTS	9,45	9,85	9,58	8,90	8,24	8,00	9,39	8,17	3,82	5,85	5,06	5,13	5,13	4,83	5,97	5,15	5,17
Contribuição p/Salário-Educação	0,89	1,05	1,03	0,92	0,82	1,08	0,95	0,96	0,91	0,84	1,32	0,33	1,07	0,59	1,09	1,46	1,55
Contribuição de Servidores	0,97	0,94	1,04	1,06	1,01	1,11	1,12	1,23	1,31	1,28	1,25	1,29	1,32	1,33	1,34	1,17	2,11
Outros	**9,91**	**7,42**	**7,20**	**8,87**	**10,50**	**8,25**	**5,81**	**6,67**	**6,52**	**3,83**	**3,54**	**5,67**	**4,57**	**4,58**	**4,39**	**4,16**	**4,76**
Outros Diretos	3,09	2,58	2,48	2,24	2,44	2,14	1,72	2,59	1,98	1,65	1,24	2,43	2,00	2,81	1,44	1,97	1,82
Outros Indiretos	6,82	4,84	4,72	6,64	8,06	6,11	4,09	4,08	4,54	2,18	2,30	3,24	2,57	1,77	2,95	2,19	2,94

Fonte: IBGE.
[a] Valores preliminares.
[b] De 1980 até 1988, este item foi classificado em conjunto com as contribuições para o FGTS.
/e = valores estimados.

TABELA A3

Tabela A.3
Receita Tributária por Principais Bases de Incidência — 1980/96

(Em % do PIB)

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995[a]	1996/*e*
Receita Tributária Total	**24,52**	**25,25**	**26,34**	**26,97**	**24,34**	**24,06**	**26,19**	**23,77**	**22,43**	**24,13**	**28,78**	**25,24**	**25,01**	**25,78**	**29,75**	**29,41**	**28,93**
Tributos sobre Comércio Exterior	**0,70**	**0,59**	**0,49**	**0,45**	**0,41**	**0,40**	**0,48**	**0,40**	**0,43**	**0,43**	**0,39**	**0,42**	**0,40**	**0,45**	**0,52**	**0,76**	**0,54**
Imposto sobre Importação	0,70	0,59	0,49	0,45	0,41	0,40	0,48	0,40	0,43	0,43	0,39	0,42	0,40	0,45	0,52	0,76	0,54
Tributos sobre Bens e Serviços	**10,68**	**11,12**	**11,05**	**11,27**	**9,04**	**9,20**	**10,68**	**10,03**	**9,90**	**10,95**	**14,12**	**12,61**	**11,91**	**12,31**	**15,42**	**13,76**	**13,29**
ICMS	4,87	4,95	5,08	5,03	5,29	5,44	6,35	5,49	5,34	6,41	7,24	6,76	6,42	6,04	7,33	7,30	7,15
IPI	2,19	2,20	2,20	2,11	1,40	1,84	2,17	2,43	2,17	2,21	2,40	2,14	2,32	2,44	2,22	2,07	1,96
IOF	0,94	1,16	1,14	0,72	0,86	0,55	0,67	0,57	0,35	0,16	1,30	0,59	0,62	0,80	0,69	0,50	0,37
Cofins (ex-Finsocial)			0,27	0,61	0,57	0,62	0,71	0,67	0,77	1,10	1,54	1,55	1,00	1,37	2,56	2,43	2,30
PIS/Pasep[b]									0,40	0,64	1,14	1,05	1,08	1,16	1,07	0,91	0,95
IPMF/CPMF														0,07	1,06		
ISS	0,26	0,32	0,14	0,36	0,29	0,28	0,32	0,31	0,33	0,33	0,43	0,44	0,41	0,35	0,43	0,51	0,56
IVVC										0,03	0,06	0,06	0,06	0,06	0,07	0,03	0,00
Impostos Únicos	2,41	2,49	2,21	2,44	0,63	0,47	0,46	0,55	0,54	0,07	0,02	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tributos sobre Patrimônio	**0,27**	**0,32**	**0,32**	**0,23**	**0,21**	**0,17**	**0,32**	**0,24**	**0,21**	**0,12**	**0,27**	**0,53**	**0,36**	**0,27**	**0,39**	**0,80**	**0,89**
IPTU	0,25	0,29	0,29	0,22	0,20	0,16	0,17	0,13	0,14	0,07	0,18	0,37	0,22	0,15	0,21	0,41	0,45
IPVA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,14	0,10	0,06	0,05	0,09	0,15	0,13	0,11	0,18	0,37	0,40
ITR	0,02	0,03	0,03	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,02	0,00	0,01	0,00	0,02	0,03
Tributos sobre a Renda	**3,01**	**3,37**	**3,46**	**4,24**	**4,76**	**5,13**	**5,01**	**4,31**	**4,67**	**5,16**	**5,67**	**4,17**	**4,91**	**4,64**	**4,79**	**5,69**	**5,15**
Impostos s/Renda e Proventos	3,01	3,37	3,46	4,24	4,76	5,13	5,01	4,31	4,67	4,94	5,13	3,90	4,18	3,85	3,83	4,78	4,30
Contribuição Social s/Lucro Pessoas										0,21	0,54	0,28	0,73	0,79	0,97	0,91	0,85
Tributos sobre a Mão-de-Obra	**7,43**	**7,98**	**9,12**	**8,39**	**7,36**	**7,18**	**8,19**	**7,20**	**5,75**	**6,55**	**7,30**	**6,07**	**6,29**	**6,94**	**7,31**	**7,18**	**7,69**
Contribuição p/Previdência Social	4,66	4,99	6,05	5,45	4,91	4,73	5,18	4,74	4,40	4,63	5,11	4,37	4,41	5,19	4,82	4,89	5,13
Contribuição p/FGTS	2,32	2,49	2,52	2,40	2,01	1,92	2,46	1,94	0,86	1,41	1,46	1,29	1,28	1,25	1,78	1,51	1,50
Contribuição p/Salário-Educação	0,22	0,26	0,27	0,25	0,20	0,26	0,25	0,23	0,20	0,20	0,38	0,08	0,27	0,15	0,32	0,43	0,45
Contribuição de Servidores	0,24	0,24	0,27	0,29	0,25	0,27	0,29	0,29	0,29	0,31	0,36	0,33	0,33	0,34	0,40	0,34	0,61
Outros	**2,43**	**1,87**	**1,90**	**2,39**	**2,56**	**1,98**	**1,52**	**1,59**	**1,46**	**0,92**	**1,02**	**1,43**	**1,14**	**1,18**	**1,31**	**1,22**	**1,38**
Outros Diretos	0,76	0,65	0,65	0,60	0,59	0,51	0,45	0,62	0,44	0,40	0,36	0,61	0,50	0,72	0,43	0,58	0,53
Outros Indiretos	1,67	1,22	1,24	1,79	1,96	1,47	1,07	0,97	1,02	0,53	0,66	0,82	0,64	0,46	0,88	0,64	0,85

Fonte: IBGE.
[a] Valores preliminares.
[b] De 1980 até 1988, este item foi classificado em conjunto com as contribuições para o FGTS.
/e = valores estimados.

TABELA A4

Tabela A.4
Tributação Direta e Indireta — 1980/96

(Em % do PIB)

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995[a]	1996/*e*
Receita Tributária	**24,52**	**25,25**	**26,34**	**26,97**	**24,34**	**24,06**	**26,19**	**23,77**	**22,43**	**24,13**	**28,78**	**25,24**	**25,01**	**25,78**	**29,75**	**29,41**	**28,93**
Tributos Diretos	**11,47**	**12,32**	**13,56**	**13,47**	**12,93**	**12,99**	**13,96**	**12,36**	**11,08**	**12,01**	**13,07**	**11,12**	**11,33**	**11,85**	**13,02**	**13,33**	**13,40**
Imposto s/Renda e Proventos	3,01	3,37	3,46	4,24	4,76	5,13	5,01	4,31	4,67	4,94	5,13	3,90	4,18	3,85	3,83	4,78	4,30
Imposto Territorial Rural	0,02	0,03	0,03	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,02	0,00	0,01	0,00	0,02	0,03
Contribuição p/Previdência Social	4,66	4,99	6,05	5,45	4,91	4,73	5,18	4,74	4,40	4,63	5,11	4,37	4,41	5,19	4,82	4,89	5,13
Contribuição p/FGTS	2,32	2,49	2,52	2,40	2,01	1,92	2,46	1,94	0,86	1,41	1,46	1,29	1,28	1,25	1,78	1,51	1,50
Contribuição p/Salário-Educação	0,22	0,26	0,25	0,22	0,20	0,26	0,23	0,24	0,22	0,21	0,32	0,08	0,26	0,15	0,27	0,36	0,38
IPVA							0,14	0,10	0,06	0,05	0,09	0,15	0,13	0,11	0,18	0,37	0,40
IPTU	0,25	0,29	0,29	0,22	0,20	0,16	0,17	0,13	0,14	0,07	0,18	0,37	0,22	0,15	0,21	0,41	0,45
IPMF/CPMF														0,07	1,06		
Outros	0,99	0,90	0,95	0,91	0,84	0,78	0,76	0,90	0,72	0,70	0,77	0,94	0,84	1,08	0,88	0,99	1,20
Tributos Indiretos	**13,05**	**12,93**	**12,78**	**13,51**	**11,42**	**11,07**	**12,23**	**11,40**	**11,35**	**12,11**	**15,71**	**14,12**	**13,68**	**13,93**	**16,72**	**16,07**	**15,53**
Imposto s/Importação	0,70	0,59	0,49	0,45	0,41	0,40	0,48	0,40	0,43	0,43	0,39	0,42	0,40	0,45	0,52	0,76	0,54
Imposto s/Prod. Industrializados	2,19	2,20	2,20	2,11	1,40	1,84	2,17	2,43	2,17	2,21	2,40	2,14	2,32	2,44	2,22	2,07	1,96
Imposto s/Op. Cred., Câmbio, Seguro etc.	0,94	1,16	1,14	0,72	0,86	0,55	0,67	0,57	0,35	0,16	1,30	0,59	0,62	0,80	0,69	0,50	0,37
Imposto Único s/Lubrif. e Combustíveis	2,12	2,16	1,87	2,11	0,29	0,16	0,14	0,31	0,31	0,04	0,02	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto Único s/Energia Elétrica	0,21	0,25	0,26	0,25	0,23	0,21	0,22	0,18	0,16	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto s/Minerais	0,08	0,08	0,08	0,08	0,11	0,09	0,09	0,07	0,07	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuição p/Finsocial			0,27	0,61	0,57	0,62	0,71	0,67	0,77	1,10	1,54	1,55	1,00	1,37	2,56	2,43	2,30
Contribuição p/PIS/Pasep[b]									0,40	0,64	1,14	1,05	1,08	1,16	1,07	0,91	0,95
Contribuição Soc. s/Lucro Pessoas Jurídicas										0,21	0,54	0,28	0,73	0,79	0,97	0,91	0,85
Adic. ao Frete de Renov. Marinha Mercante	0,14	0,16	0,13	0,17	0,24	0,19	0,19	0,17	0,00	0,10	0,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06
ICMS	4,87	4,95	5,08	5,03	5,29	5,44	6,35	5,49	5,34	6,41	7,24	6,76	6,42	6,04	7,33	7,30	7,15
ISS	0,26	0,32	0,14	0,36	0,29	0,28	0,32	0,31	0,33	0,33	0,43	0,44	0,41	0,35	0,43	0,51	0,56
IVVC										0,03	0,06	0,06	0,06	0,06	0,07	0,03	0,00
Outros	1,53	1,06	1,11	1,62	1,73	1,29	0,88	0,80	1,02	0,43	0,52	0,82	0,64	0,46	0,88	0,64	0,79

Fonte: IBGE.
[a] Valores preliminares.
[b] De 1980 até 1988, este item foi classificado em conjunto com as contribuições para o FGTS.
/e = valores estimados.

Tabela A.5
Carga Tributária Bruta Global Estimada, por Principais Tributos — 1996
Base: Valores Nominais-Contábeis/Contas Nacionais

Principais Tributos	R$ Milhões Correntes	PIB (%)	Total (%)
Imposto sobre Circulação de Serviços (ICMS)	55.697	7,15	24,72
Contr. Salários (Prev.Própria)	39.989	5,13	17,75
Imposto sobre Renda (IR)	31.238	4,01	13,87
Contr. Faturamento (Cofins)	17.895	2,30	7,94
Imposto sobre Prod. Industriais (IPI)	15.293	1,96	6,79
Contr. ao FGTS	11.656	1,50	5,17
Contr. Receitas - PIS/Pasep	7.389	0,95	3,28
Contr. Lucro Líquido (CSLL)	6.591	0,85	2,93
Imposto sobre Serviços qualquer Nat.(ISS/e)	4.365	0,56	1,94
Imposto sobre Importação (II)	4.220	0,54	1,87
Imp. Propr. Urbana - IPTU/e	3.511	0,45	1,56
Imp. Propr. Veículos (IPVA)	3.122	0,40	1,39
Contr. Sal.-Educação (p/prev.)	2.954	0,38	1,31
Imp. Operação Financeira (IOF)	2.854	0,37	1,27
Contr. Seguridade Servidores	2.580	0,33	1,15
Contr. Serv. Social/Ensino Prof.(Prev.)	1.568	0,20	0,70
Imp. Transm. Inter Vivos - ITBI/e	759	0,10	0,34
Contr. Pin-Proterra	591	0,08	0,26
Contr. Sebrae (Prev.)	581	0,07	0,26
Cota Adic. Frete Marinha Mercante	485	0,06	0,22
Contr. Concurso Prognóstico	421	0,05	0,19
Contr. Desenv. Fiscalização	402	0,05	0,18
Contr.Rurais (Prev.)	286	0,04	0,13
Imp.Territorial Rural - ITR	262	0,03	0,12
Cota Compensação Financeira	206	0,03	0,09
Imp. Heranças e Doações (ITCD)	202	0,03	0,09
Contr. Sindical/e	72	0,01	0,03
Imp. Vendas Combustíveis - IVVC/e	5	0,00	0,00
Imp. Exportações (IE)	2	0,00	0,00
Demais Tributos /e	10.101	1,30	4,48
Carga Tributária	225.298	28,93	100,00

Fonte: Elaboração própria, a partir de: IBGE — valor nominal do PIB; Minifaz/SRF — arrecadação líquida de impostos (exclusive incentivos), Cofins, PIS, CSLL, CSSE e C.Fundaf; Minifaz/STN — taxas e demais contrib. fiscais (balancete União); MPS/INSS — arrecadação bancária das contribuições da previdência e de terceiros; MEC/FNDE — arrecadação do salário-educação; CEF — arrecadação bruta do FGTS; Minifaz/Confaz — impostos estaduais. Estimativas preliminares para tributos/municipais a partir do realizado nas capitais de SP+RJ (ponderados em relação ao total de tributos informados pelo IBGE na Conta Governo) e para outros tributos estaduais/ municipais (mantida carga prevista pelo IBGE).

Tabela A.6
Participação dos Três Níveis de Governo na Arrecadação — 1960,1965 e 1970/96
(Em % do Total)

Ano	União	Estados	Municípios
1960	64,0	31,3	4,7
1965	63,6	30,8	5,6
1970	66,7	30,6	2,7
1971	68,7	28,6	2,7
1972	69,7	27,7	2,6
1973	71,1	26,3	2,5
1974	72,3	25,4	2,3
1975	73,7	23,5	2,8
1976	75,4	21,6	3,0
1977	76,0	21,1	2,9
1978	75,1	22,2	2,8
1979	74,8	21,8	3,4
1980	74,7	21,6	3,7
1981	75,4	21,3	3,3
1982	75,9	21,4	2,7
1983	76,5	20,6	2,8
1984	73,6	23,7	2,7
1985	72,7	24,9	2,4
1986	70,5	27,0	2,5
1987	72,3	25,2	2,5
1988	71,7	25,6	2,7
1989	67,5	29,9	2,7
1990	67,0	29,6	3,4
1991	63,4	31,2	5,4
1992	66,1	29,1	4,8
1993	68,6	26,6	4,7
1994	67,9	27,1	5,1
1995	66,0	28,6	5,4
1996[a]	65,8	28,8	5,4

Fontes: Rezende *et alii* (1989), Villela (1991), Afonso (1992 e 1993); a partir de 1993, computados por José Roberto Afonso.
[a] Estimadas.

Tabela A.7
Participação dos Três Níveis de Governo na Receita Disponível —1960, 1965 e 1970/96

(Em % do Total)

Ano	União	Estados	Municípios
1960	59,5	34,1	6,4
1965	54,8	35,1	10,1
1970	60,8	29,2	10,0
1971	62,8	27,3	9,9
1972	63,8	26,9	9,2
1973	64,5	26,3	9,2
1974	66,4	25,2	8,4
1975	68,0	23,3	8,7
1976	68,1	23,1	8,8
1977	69,1	22,3	8,6
1978	68,1	23,3	8,6
1979	68,0	22,7	9,3
1980	68,2	23,3	8,6
1981	68,4	22,3	9,3
1982	69,0	22,1	8,9
1983	69,8	21,3	8,9
1984	65,8	24,1	10,1
1985	62,7	26,2	11,1
1986	60,9	27,0	12,1
1987	64,1	23,3	12,6
1988	60,1	26,6	13,3
1989	61,1	25,0	13,9
1990	58,9	27,6	13,5
1991	54,6	29,6	15,7
1992	56,9	28,1	14,9
1993	57,8	26,4	15,8
1994	59,3	25,1	15,6
1995	56,2	27,2	16,6
1996[a]	56,4	27,0	16,7

Fontes: Rezende *et alii* (1989), Villela (1991), Afonso (1992 e 1993); a partir de 1993, computados por José Roberto Afonso.
[a] Estimadas.

Tabela A.8
Carga Tributária Bruta Global Estimada por Níveis de Governo — 1996
(Base: Valores Nominais-Contábeis/Contas Nacionais)

Níveis de Governo	R$ Milhões Correntes	PIB (%)	Total (%)
Arrecadação	**225.298**	**28,93**	**100,00**
União	**147.926**	**18,99**	**65,66**
Tesouro Nacional	89.646	11,51	39,79
Previdência Social	43.686	5,61	19,39
FGTS	11.656	1,50	5,17
Demais Receitas	2.939	0,38	1,30
Estados	**64.910**	**8,33**	**28,81**
Municípios	**12.461**	**1,55**	**5,53**
Transferências	**36.592**	**4,70**	**100,00**
União para Estados	11.640	1,49	31,81
União para Municípios	9.422	1,21	25,75
Estados para Municípios	15.863	2,04	43,35
Receita Disponível[a]	**225.298**	**28,93**	**100,00**
União	**126.865**	**16,29**	**56,31**
Fiscal	38.194	4,90	16,95
Vinculado Seguridade Social	86.521	11,11	38,40
Vinculado Entidades Privadas	2.149	0,28	0,95
Estados	**60.687**	**7,79**	**26,94**
Municípios	**37.746**	**4,85**	**16,75**

Fonte: Elaboração própria, a partir de: IBGE — valor nominal do PIB; Minifaz/SRF — arrecadação líquida de impostos (exclusive incentivos), Cofins, PIS, CSLL, CSSE e C.Fundaf; Minifaz/STN — taxas e demais contrib.fiscais (balancete União); MPS/INSS — arrecadação bancária das contribuições da previdência e de terceiros; MEC/FNDE — arrecadação do salário-educação; CEF — arrecadação bruta do FGTS; Minifaz/Confaz — impostos estaduais. Estimativas preliminares para tributos municipais (a partir da arrecadação realizada nas capitais de São Paulo e Rio de Janeiro, considerada a participação desta no total de tributos informado pelo IBGE na Conta Governo) e para outros tributos estaduais/municipais (mantida carga prevista pelo IBGE). Repartição de Receitas — FPE/FPM/FPEx efetivamente transferidos; estimativa de repasse do ITR, salário-educação, ICMS e IPVA.

[a]Receita disponível igual à arrecadação do nível de governo mais ou menos transferências intergovernamentais obrigatórias.

TABELA A9

Tabela A.9
Carga Tributária para Países Selecionados

País	Ano	PIB (US$ Milhões)	População (Milhões Hab.)	Renda *Per Capita* (US$)	Arrecadação Tributária (US$ Milhões)	Carga Tributária (% PIB)		Carga Tributária *Per Capita* (US$)	
						Total	Sem Previdência	Total	Sem Previdência
Brasil	**1992**	**378.171**	**149,4**	**2.532,0**	**98.518**	**26,1**	**18,7**	**659,6**	**474,6**
	1996/e	**775.283**	**156,8**	**4.944,3**	**224.274**	**28,9**	**22,3**	**1.430,3**	**1.102,4**
Renda Alta — Superior a US$ 15 Mil por Habitante									
Noruega	1992	126.204	4,3	29.418,2	55.268	43,8	33,6	12.882,9	9.870,2
Dinamarca	1994/p	146.097	5,2	28.095,5	76.503	52,4	50,7	14.712,0	14.244,0
Suécia	1993	218.525	8,8	24.974,3	109.889	50,3	36,2	12.558,8	9.049,5
Estados Unidos	1993	6.278.800	258,1	24.325,1	1.864.940	29,7	22,8	7.225,1	5.541,5
França	1992	1.324.304	57,4	23.083,6	599.305	45,3	27,3	10.446,3	6.312,4
Japão	1989	2.814.094	123,1	22.856,5	590.548	21,0	21,0	4.796,5	4.796,5
Áustria	1993	182.067	8,0	22.786,8	86.382	47,4	33,3	10.811,2	7.598,0
Holanda	1994	334.297	15,4	21.735,8	167.599	50,1	30,6	10.897,2	6.653,8
Canadá	1989	557.349	26,2	21.240,4	203.556	36,5	31,9	7.757,5	6.783,1
Cingapura	1993	59.687	2,9	20.796,9	12.095	20,3	20,3	4.214,3	4.214,3
Alemanha	1991	1.595.420	80,0	19.947,7	704.935	44,2	28,6	8.813,9	5.708,3
Reino Unido	1992	1.048.161	58,0	18.071,7	384.286	36,7	30,8	6.625,6	5.562,7
Austrália	1994	294.705	17,8	16.519,3	96.962	32,9	32,9	5.435,1	5.435,1
Itália	1989	869.835	57,5	15.117,0	336.286	38,7	27,6	5.844,4	4.175,8
América Latina									
Argentina	1990	141.352	32,6	4.342,6	21.697	15,3	10,8	666,6	469,9
Chile	1994	52.176	14,0	3.729,5	10.408	19,9	18,5	744,0	690,7
Costa Rica	1994	8.327	3,1	2.712,5	1.867	22,4	15,0	608,0	406,8
Venezuela	1994/p	55.965	21,2	2.642,4	8.747	15,6	14,7	413,0	388,3
Panamá	1993	6.565	2,5	2.594,8	1.459	22,2	15,6	576,5	403,6
Peru	1994	49.968	23,1	2.164,1	7.123	14,3	12,7	308,5	274,0
México	1987	140.081	81,2	1.725,1	25.626	18,3	16,5	315,6	284,3
Bolívia	1993	6.007	8,1	745,3	799	13,3	12,2	99,2	90,8

(continua)

País	Ano	PIB (US$ Milhões)	População (Milhões Hab.)	Renda *Per Capita* (US$)	Arrecadação Tributária (US$ Milhões)	Carga Tributária (% PIB)		Carga Tributária *Per Capita* (US$)	
						Total	Sem Previdência	Total	Sem Previdência
Outros									
Espanha	1992	576.304	39,0	14.773,2	208.803	36,2	24,1	5.352,6	3.553,8
Israel	1993	65.057	5,3	12.368,2	26.082	40,1	37,4	4.958,6	4.621,0
Coréia do Sul	1994	379.623	44,5	8.540,4	67.783	17,9	16,4	1.524,9	1.396,8
Portugal	1990	69.698	9,9	7.054,5	20.885	30,0	21,8	2.113,8	1.536,6
Hungria	1990	32.900	10,4	3.175,7	16.293	49,5	34,0	1.572,7	1.079,1
África do Sul	1994/p	124.421	40,4	3.076,7	34.727	27,9	27,5	858,7	845,8
Tailândia	1993/p	121.849	58,6	2.080,1	21.930	18,0	17,8	374,4	0,4
Polônia	1988	74.075	37,9	1.956,6	34.600	46,7	38,8	913,9	758,7
Egito	1993	47.202	56,5	835,6	10.843	23,0	19,6	191,9	163,5
Gana	1988	5.195	14,1	367,4	662	12,7	12,7	46,8	46,8
Índia	1992	266.113	870,0	305,9	45.644	17,2	17,2	52,5	52,5
Ruanda	1992/p	1.630	7,4	221,4	197	12,1	11,8	26,8	26,1

Fonte: FMI (1995). Estimativa própria para o Brasil em 1996, a partir de dados da SRF, STN e MPAS e IBGE. Valores em dólares obtidos a partir da taxa de câmbio média para o ano considerado. População brasileira informada no anuário do FMI foi retificada a partir de dados do IBGE.
/p = dados preliminares.
/e = dados estimados.

TABELA A10

Tabela A.10
Composição da Carga Tributária (Exclusive Previdência) de Países Selecionados

(Em % da Receita Total Exclusive Contribuições Previdenciárias)

País	Ano	Imposto sobre Propriedade	Imposto s/ Renda	Bens e Serviços	Comércio Internacional	Taxas e multas	Outros	Carga Excluída Previdência	Carga Excluída Previdência (% do PIB)
Brasil	**1992**	**2,4**	**21,4**	**60,8**	**2,3**	**4,8**	**8,3**	**100,0**	**18,7**
	1996/e	**4,6**	**23,3**	**60,2**	**2,4**	**0,6**	**8,8**	**100,0**	**22,3**
Renda Alta — Superior a US$ Mil por Habitante									
Noruega	1992	3,9	40,1	45,1	0,6	9,3	1,0	100,0	33,6
Dinamarca	1994/p	3,8	54,4	33,3	0,4	6,3	1,7	100,0	50,7
Suécia	1993	4,7	55,0	34,6	0,9	2,4	2,4	100,0	36,2
Estados Unidos	1993	14,5	54,4	20,7	1,3	9,1	0,0	100,0	22,8
França	1992	3,0	25,4	42,7	0,6	10,2	18,0	100,0	27,3
Japão	1989	12,8	70,7	12,7	0,9	0,3	2,7	100,0	21,0
Áustria	1993	3,4	35,2	36,7	1,5	14,8	8,3	100,0	33,3
Holanda	1994	6,1	41,3	36,4	2,0	8,7	5,5	100,0	30,6
Canadá	1989	9,9	52,0	29,5	3,4	5,0	0,2	100,0	31,9
Cingapura	1993	8,5	37,7	22,1	2,3	17,6	11,8	100,0	20,3
Alemanha	1991	3,1	43,4	42,1	1,1	10,2	0,0	100,0	28,6
Reino Unido	1992	9,0	41,2	39,2	1,0	4,8	4,7	100,0	30,8
Austrália	1994	9,1	45,0	24,2	2,4	11,8	7,5	100,0	32,9
Itália	1989	1,7	49,5	40,0	0,0	2,6	6,3	100,0	27,6
AMÉRICA LATINA									
Argentina	1990	11,2	14,6	21,5	13,7	1,8	37,2	100,0	10,8
Chile	1994	0,0	23,0	54,9	10,6	7,8	3,7	100,0	18,5
Costa Rica	1994	0,9	17,7	53,7	24,0	2,8	0,9	100,0	15,0
Venezuela	1994/p	9,0	49,8	28,2	9,8	1,4	1,7	100,0	14,7
Panamá	1993	2,5	32,6	23,8	26,3	11,5	3,3	100,0	15,6
Peru	1994	0,6	18,2	58,6	11,7	6,2	4,7	100,0	12,7
México	1987	0,1	24,8	67,6	5,4	2,1	0,0	100,0	16,5
Bolívia	1993	11,6	7,0	56,3	7,8	8,7	8,6	100,0	12,2

(continua)

País	Ano	Imposto sobre Propriedade	Imposto s/ Renda	Bens e Serviços	Comércio Internacional	Taxas e multas	Outros	Carga Excluída Previdência	Carga Excluída Previdência (% do PIB)
OUTROS									
Espanha	1992	7,5	48,1	38,0	0,7	4,0	1,7	*100,0*	24,1
Israel	1993	6,0	40,5	38,4	1,1	10,1	3,9	*100,0*	37,4
Coréia do Sul	1994	3,4	37,4	40,0	6,9	5,3	7,0	*100,0*	16,4
Portugal	1990	0,7	35,4	52,1	3,3	3,6	4,8	*100,0*	21,8
Hungria	1990	0,1	39,0	49,0	9,1	2,6	0,2	*100,0*	34,0
África do Sul	1994/p	7,5	48,9	32,6	0,9	7,9	2,2	*100,0*	27,5
Tailândia	1993p	3,3	29,0	45,9	18,9	2,2	0,7	*100,0*	17,8
Polônia	1988	4,2	38,2	33,9	5,9	5,3	12,5	*100,0*	38,8
Egito	1993	1,1	36,1	23,9	17,6	5,4	15,8	*100,0*	19,6
Gana	1988	0,0	30,5	30,0	37,4	2,0	0,1	*100,0*	12,7
Índia	1992	0,9	14,5	55,6	19,7	6,1	3,1	*100,0*	17,2
Ruanda	1992/p	0,3	17,5	38,9	34,8	4,1	4,4	*100,0*	11,8

Fonte: FMI (1995). Estimativa própria para o Brasil em 1996, a partir de dados da SRF,STN e MPAS e IBGE. Seguridade Social no Brasil, para o ano de 1992 (FMI), inclui PIS/Cofins, incluídos em bens e serviços no ano de 1996 (estimativa própria).
/p = dados preliminares.
/e = dados estimados.

TABELA A11

Tabela A.11
Composição da Carga Tributária (Exclusive Previdência) de Países Selecionados

(Em % do PIB)

País	Ano	Carga Tributária Total	Previdência Social	Carga Excluída Previdência	Imposto sobre Propriedade	Imposto s/ Renda	Bens e Serviços	Comércio Internacional	Taxas e Multas	Outros
Brasil	**1992**	**26,1**	**7,3**	**18,7**	**0,5**	**4,0**	**11,4**	**0,4**	**0,9**	**1,6**
	1996/e	**28,9**	**6,6**	**22,3**	**1,0**	**5,2**	**13,4**	**0,5**	**0,1**	**2,0**
Renda Alta — Superior a US$ 15 Mil por Habitante										
Noruega	1992	43,8	10,2	33,6	1,3	13,4	15,1	0,2	3,1	0,3
Dinamarca	1994/p	52,4	1,7	50,7	1,9	27,6	16,9	0,2	3,2	0,9
Suécia	1993	50,3	14,1	36,2	1,7	19,9	12,5	0,3	0,9	0,9
Estados Unidos	1993	29,7	6,9	22,8	3,3	12,4	4,7	0,3	2,1	0,0
França	1992	45,3	17,9	27,3	0,8	7,0	11,7	0,2	2,8	4,9
Japão	1989	21,0	0,0	21,0	2,7	14,8	2,7	0,2	0,1	0,6
Austria	1993	47,4	14,1	33,3	1,1	11,8	12,2	0,5	5,0	2,8
Holanda	1994	50,1	19,5	30,6	1,9	12,6	11,1	0,6	2,7	1,7
Canadá	1989	36,5	4,6	31,9	3,2	16,6	9,4	1,1	1,6	0,1
Cingapura	1993	20,3	0,0	20,3	1,7	7,6	4,5	0,5	3,6	2,4
Alemanha	1991	44,2	15,6	28,6	0,9	12,4	12,1	0,3	2,9	0,0
Reino Unido	1992	36,7	5,9	30,8	2,8	12,7	12,1	0,3	1,5	1,5
Austrália	1994	32,9	0,0	32,9	3,0	14,8	8,0	0,8	3,9	2,5
Itália	1989	38,7	11,0	27,6	0,5	13,7	11,0	0,0	0,7	1,7
América Latina										
Argentina	1990	15,3	4,5	10,8	1,2	1,6	2,3	1,5	0,2	4,0
Chile	1994	19,9	1,4	18,5	0,0	4,3	10,2	2,0	1,4	0,7
Costa Rica	1994	22,4	7,4	15,0	0,1	2,7	8,0	3,6	0,4	0,1
Venezuela	1994/p	15,6	0,9	14,7	1,3	7,3	4,1	1,4	0,2	0,3
Panamá	1993	22,2	6,7	15,6	0,4	5,1	3,7	4,1	1,8	0,5
Peru	1994	14,3	1,6	12,7	0,1	2,3	7,4	1,5	0,8	0,6
México	1987	18,3	1,8	16,5	0,0	4,1	11,1	0,9	0,4	0,0
Bolívia	1993	13,3	1,1	12,2	1,4	0,9	6,9	1,0	1,1	1,0

(continua)

País	Ano	Carga Tributária Total	Previdência Social	Carga Excluída Previdência	Imposto sobre Propriedade	Imposto s/ Renda	Bens e Serviços	Comércio Internacional	Taxas e Multas	Outros
Outros										
Espanha	1992	36,2	12,2	24,1	1,8	11,6	9,1	0,2	1,0	0,4
Israel	1993	40,1	2,7	37,4	2,3	15,1	14,4	0,4	3,8	1,5
Coréia do Sul	1994	17,9	1,5	16,4	0,5	6,1	6,5	1,1	0,9	1,2
Portugal	1990	30,0	8,2	21,8	0,1	7,7	11,3	0,7	0,8	1,0
Hungria	1990	49,5	15,5	34,0	0,0	13,2	16,7	3,1	0,9	0,1
África do Sul	1994/p	27,9	0,4	27,5	2,1	13,4	9,0	0,3	2,2	0,6
Tailândia	1993p	18,0	0,2	17,8	0,6	5,2	8,2	3,4	0,4	0,1
Polônia	1988	46,7	7,9	38,8	1,6	14,8	13,1	2,3	2,1	4,9
Egito	1993	23,0	3,4	19,6	0,2	7,1	4,7	3,5	1,1	3,1
Gana	1988	12,7	0,0	12,7	0,0	3,9	3,8	4,8	0,3	0,0
Índia	1992	17,2	0,0	17,2	0,1	2,5	9,5	3,4	1,0	0,5
Ruanda	1992/p	12,1	0,3	11,8	0,0	2,1	4,6	4,1	0,5	0,5

Fonte: FMI (1995). Estimativa própria para o Brasil em 1996, a partir de dados da SRF, STN e MPAS e IBGE. Seguridade Social no Brasil, para o ano de 1992 (FMI), inclui PIS/Cofins, incluídos em bens e serviços no ano de 1996 (estimativa própria).

/p = dados preliminares.

/e = dados estimados.

Tabela A.12
Carga Efetiva, Esforço e Carga Potencial

País	Carga Efetiva (% do PIB)	Esforço (%)	Carga Potencial (% do PIB)
Austrália	34,53	69,34	49,80
Bolívia	10,84	41,95	25,84
Brasil 91	**25,24**	**93,45**	**27,01**
Canadá	38,53	76,61	50,29
Costa Rica	20,25	71,26	28,42
Dinamarca	52,45	92,86	56,48
Espanha	35,30	75,28	46,89
Etiópia	10,84	60,28	17,98
Estados Unidos	29,74	53,68	55,40
França	45,59	93,43	48,80
Holanda	50,92	97,09	52,45
Indonésia	17,42	58,85	29,60
Israel	37,37	84,36	44,30
Malásia	22,02	60,98	36,11
Marrocos	22,74	75,03	30,31
Noruega	44,36	74,78	59,32
Índia	17,48	87,90	19,89
Panamá	21,37	59,82	35,72
Paquistão	15,02	61,52	24,41
Peru	10,89	44,19	24,64
Quênia	24,85	96,28	25,81
Reino Unido	37,00	72,53	51,01
Ruanda	11,57	54,49	21,23
Cingapura	18,27	40,52	45,09
Sri Lanka	18,82	93,96	20,03
Suécia	54,84	94,81	57,84
Tailândia	19,42	52,14	37,25
Brasil 96	**28,93**	**80,15**	**36,09**
Esforço Médio		72,70	

Fonte: Carga Efetiva — FMI (1995).
Estimativa própria para o Brasil, a partir de dados da SRF, STN, MPAS e IBGE. Esforço e Carga Potencial — estimativas próprias.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, J. R. *Federalismo fiscal e reforma institucional: falácias, conquistas e descentralização*. Out. 1992, mimeo.

————. *Sistema tributário nacional: características e projetos para sua reforma – uma análise econômica.* Jul. 1993, mimeo.

———— . *Descentralização fiscal na América Latina: estudo de caso do Brasil.* Rio de Janeiro: Cepal/CEPP, p. 71, 1994 (Relatório de Pesquisa, 4).

BATESSE, G. Frontier production function and technical efficiency: a survey of empirical applications in agricultural economics. *Agricultural Economics*, v. 7, p. 185-208, 1992.

BLANCO, F. A., REIS, E. J. Capacidade tributária dos estados brasileiros. *Economia Brasileira em Perspectiva*, v.2. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

COELLI, T. J. A computer program for frontier production function estimation. *Economic Letters*, v. 39, p. 29-32, 1992.

DAIN, S. A experiência internacional e a especificidade brasileira. *Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação.* São Paulo: Fundap/Ieso, p. 20-41, 1995.

————. *Cenários de reforma tributária.* 1997, mimeo.

FMI. *Government finance statistics yearbook — 1995*. Washington, D.C., 1995.

IBGE – Departamento de Contas Nacionais (Decna). *Contas consolidadas para a nação – Brasil 1989 – 1993*.

————. *Sistemas de Contas Nacionais. Brasil – 1990 - 1995*, v. 1, Rio de Janeiro, 1997.

————. *Sistemas de Contas Nacionais. Brasil – 1996*, v. 2, Rio de Janeiro, 1997.

INTERNATIONAL LABOUR OFFICE. *The Cost of Social Security 1987-1989*.

ONU. *Demografic yearbook*, vários números.

————. *Human development report*, 1993.

PRICE WATERHOUSE. Individual taxes: a world summary. 1993.

REIS, E. J., BLANCO, F. A. Capacidade tributária dos estados brasileiros. *Economia Brasileira em Perspectiva — 1996*. Rio de Janeiro: IPEA/DIPES, p. 325-351, 2v., 1996.

REZENDE, F. *et alii*. A questão fiscal. *Perspectivas da Economia Brasileira*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, p. 545-583, 1989.

TAFNER, P. Plano real, reformas e perspectivas para 1996. *Economia Brasileira em Perspectiva — 1996*, v. 1, p. 272-292. Rio de Janeiro: IPEA/DIPES, 1996.

VARSANO, R. Um método para as reformas. *O Brasil no fim do século: desafios e perspectiva para a ação de governo*. Rio de Janerio: IPEA, p. 69-75, 1994.

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

VILLELA, R. Crise e ajuste fiscal nos anos 80: um problema de política econômica ou de economia política? *Perspectivas da Economia Brasileira*, Rio de Janeiro: IPEA, p. 21-40, 1991.

Livros Grátis

(http://www.livrosgratis.com.br)

Milhares de Livros para Download:

Baixar livros de Administração
Baixar livros de Agronomia
Baixar livros de Arquitetura
Baixar livros de Artes
Baixar livros de Astronomia
Baixar livros de Biologia Geral
Baixar livros de Ciência da Computação
Baixar livros de Ciência da Informação
Baixar livros de Ciência Política
Baixar livros de Ciências da Saúde
Baixar livros de Comunicação
Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE
Baixar livros de Defesa civil
Baixar livros de Direito
Baixar livros de Direitos humanos
Baixar livros de Economia
Baixar livros de Economia Doméstica
Baixar livros de Educação
Baixar livros de Educação - Trânsito
Baixar livros de Educação Física
Baixar livros de Engenharia Aeroespacial
Baixar livros de Farmácia
Baixar livros de Filosofia
Baixar livros de Física
Baixar livros de Geociências
Baixar livros de Geografia
Baixar livros de História
Baixar livros de Línguas

Baixar livros de Literatura
Baixar livros de Literatura de Cordel
Baixar livros de Literatura Infantil
Baixar livros de Matemática
Baixar livros de Medicina
Baixar livros de Medicina Veterinária
Baixar livros de Meio Ambiente
Baixar livros de Meteorologia
Baixar Monografias e TCC
Baixar livros Multidisciplinar
Baixar livros de Música
Baixar livros de Psicologia
Baixar livros de Química
Baixar livros de Saúde Coletiva
Baixar livros de Serviço Social
Baixar livros de Sociologia
Baixar livros de Teologia
Baixar livros de Trabalho
Baixar livros de Turismo