1290000965
IE
TCC/UNICAMP Au63e

ADRIANA PACHECO AUREA

EQUIDADE NO SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO

Monografia de Graduação Apresentada ao Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas. Orientador: Prof. Dr. Mauricio C. Coutinho

Campinas, dezembro de 1989

INDICE

Introdução 01

Capítulo I - Equidade: Uma Abordagem Teórica 04

I.1. Introdução 04

I.2. A distribuição equitativa sob o prisma da eficiência e da justiça distributiva 05

I.3. Os critérios de justiça distributiva 06

I.4. Incidência 15

I.4.1. Conceitos 15

I.4.2. Medida das mudanças na distribuição 18

I.4.3. Transferencia 19

Capítulo II - Estrutura Tributária Brasileira 20

II.1. Introdução 20

II.2. Classificação dos tributos 21

II.3. Competência tributária:comparação com o atual sistema 23

II.3.1. Impostos de competência da União 24
II 3.2. Impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal 26
II.3.3. Impostos de competencia dos Municípios 27
II.3.4. Considerações adicionais sobre o atual sistema tributário 28
II.4. Análise dos principais tributos 32

Anexo da Capítulo II 35

Capítulo III - Impostos sobre a Renda e Sobre o Patrimônio 39

III.1. O Imposto sobre a renda 39
III.1.1. Introdução 39
III.1.2. Histórico 41
III.1.3. Abrangencia do imposto de renda 44
III.1.4. O imposto sobre a renda das Pessoas jurídicas 47
III.1.5. Incidência do inposto sobre a renda 51
III.2. Impostos sobre o Patrimônio 53
III.3. Equidade 56

Capítulo IV - Impostos sobre Transações 60

IV.1. Introdução 60

IV.2. O imposto sobre o valor adicionado 61

IV.3. Principais tributos sobre transações: ICM e IPI 62

IV.4. Incidência e equidade 63

Capítulo V - Contribuições Sociais 65

V.1. Previdência social 65

V.1.1. Breve histórico 65

V.1.2. Financiamento 66

V.1.3. A questão da equidade 68

V.2. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) 70

V.2.1. Introdução 70

V.2.2. Regressividade Social 71

V.3. PIS e PASEP 71

V.3.1. Introdução 71

V.3.2. Critérios de contribuição 72

V.3.2.1. PIS 72

V.3.2.2. PASEP 73

V.4. Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) 74

V.4.1. Introdução 74

V.4.2. Financiamento 74

V.4.3. Regressividade 75

Anexo do capítulo V 76

Conclusões 79

Bibliografia 8?

INTRODUÇÃO

Para a eficiente atuação do Estado no Sistema faz-se necessário que ele disponha de recursos, os quais são obtidos via instrumentos e mecanismos postos à sua disposição. *Stricto senso*, são duas as suas fontes básicas de obtenção de recursos , a saber: a exploração de seu patrimônio e das atividades de suas empresas; e a tributação imposta à sociedade.

Estas duas fontes são de natureza distinta, acarretando portanto, efeitos diversos sobre a sociedade conforme sejam utilizadas. No primeiro caso não se constitui num ônus sobre a sociedade, pois pressupõe-se uma relação de compra e venda de bens/serviços; o que já não ocorre no caso da tributação que configura-se num ônus sobre a sociedade . No entanto, é a tributação, historicamente, a principal fonte de recursos do Estado.

São definidos como tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sendo que cada um apresenta características distintas.

O imposto representa uma contribuição compulsória imposta pelo poder público, cuja cobrança não pressupõe ressarcimento para o contribuinte. Já a taxa, pressupõe a prestação de algum tipo

de serviço por parte do poder público ao contribuinte. Finalmente, a contribuição de melhoria é resultante de obras públicas que valorizam unidades imobiliárias privadas.

Uma fonte "secundária" de obtenção de recursos do Estado são as chamadas contribuições sociais. Esta é de natureza bastante distinta da dos tributos. Justifica-se tratar dela também devido ao elevado peso que ela vem assumindo ao longo dos anos e a" forma" com que é arrecadada, contribuindo para o agravamento dos problemas da regressividade do sistema tributário brasileiro.

Definidas as necessidades de receitas do Governo, reponta no contexto da análise a questão da distribuição do ônus tributário imposto à sociedade. Dos efeitos adversos provocados pela tributação, um dos mais importântes, senão o mais, diz respeito à equidade fiscal daquela distribuição.

Ao analisar o Sistema Tributário Brasileiro, vários são os aspéctos que montam o seu quadro atual de problemas. Dentre estes, um dos mais importantes e urgentes é o problema da acentuada regressividade social.

Muitos autores consideram a tributação no Brasil regressiva, apontando para tanto várias causas:

a) o elevado peso dos impostos indiretos na receita tributária, principalmente o ICM e o IPI, que são normalmente repassados aos preços. Isto impõe um certo grau de regressividade no sistema à medida em que qualquer consumidor, independente do seu nível de rendimento, ao comprar determinado produto paga o mesmo montante de imposto;

b) a baixa incidência dos impostos diretos, que no Brasil correspondem a menos de 1/3 da receita tributária, comparativamente a países desenvolvidos onde este montante ultrapassa 2/3.

Finalmente, um último aspecto que apesar do seu carater não-tributário vem recebendo, atualmente, merecida atenção são as chamadas Contribuições Sociais. Por serem contribuições compulsórias, e normalmente incidentes sobre a folha de salários, elas terminam por assemelharem-se a tributos indiretos, trazendo repercussões sérias concernentes à questão da equidade.

CAPÍTULO I

EQUIDADE: UMA ABORDAGEM TEÓRICA

I.1. INTRODUÇÃO

Ao analisar a questão da equidade na tributação, pode-se tratá-la usando o senso comum, quer dizer, paga proporcionalmente mais quem ganha mais; ou então sofisticá-la em termos de literatura econômica.

Várias são as razões que indicam a necessidade de se discutir a questão da equidade. Em primeiro lugar devido a controvérsia existente na aplicação do senso comum: o que se entende por quem deve pagar proporcionalmete mais: quem ganha mais? quem gasta mais? ou ainda quem tem mais? Em função do critério adotado tem-se um diferente sistema fiscal. Em segundo lugar, devido a forma com que geralmente são estruturados os sistemas fiscais, a saber, um amálgama dos princípios do Benefício e da Capacidade Contributiva (ou da Capacidade de Pagamento). Finalmente, porque o ponto de partida da discussão sobre equidade é a noção de justiça distributiva e eficiência alocativa, pois para a teoria econômica convencional, sendo o campo da Teoria das Finanças Públi-

cas por ela dominado, o referencial é o ótimo alocativo.

I.2. A DISTRIBUIÇÃO EQUITATIVA SOB O PRISMA DA EFICIÊNCIA E DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

A questão da utilização ótima dos recursos requer eficiência em sua alocação e um estado justo de distribuição.

O uso eficiente dos recursos deve visar satisfazer da melhor forma possível os desejos do consumidor, entretanto, como o processo econômico deve servir a vários consumidores, os resultados da eficiência na alocação podem diferir quanto às implicações distributivas.

A solução encontrada para este problema foi dada pela elaboração de um conceito mais restrito de eficiência proposto por Pareto. Segundo ele, o critério de eficiência é definido como uma posição dada, que não pode ser modificada no intuito de melhorar a situação de alguém sem que se incorra em perdas para outros. Então, segundo o critério de Pareto, existe uma solução eficiênte para cada estado de distribuição.

Pode-se concluir do que foi exposto acima, que o critério de Pareto de nada vale para a análise da distribuição equitativa, já que isso implicaria uma mudança onde alguém ganha enquanto alguém perde.

Entretanto, aceitando-se a existência de uma função de "Bem-Estar Social", o que significa ter como viável a ordenação das posições de bem-estar individuais via atribuição de "pesos sociais" aos benefícios por uns recebidos e perdas por outros sofridas, poder-se-ia fazer a escolha ótima ou justa. Aqui vale a ressalva de que a forma a ser assumida pela função de bem-estar ainda continua sem resposta.

Apesar de toda controvérsia que gira em torno desta questão, existe *a priori*, uma certa concordância quanto a que um sistema tributário deva ser justo.

I.3. OS CRITÉRIOS DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

A questão da justiça distributiva é tratada através de critérios que caracterizam um estado justo de distribuição.

O primeiro critério a ser abordado é o baseado na Dotação de Fatores. Este critério postula o direito inato das pessoas de usufruir dos benefícios resultantes dos seus esforços. O critério da Dotação de Fatores pode ser abordado segundo quatro versões, a saber:(1)

a) manter o que cada individuo pode ganhar num sistema de mercado;

b) manter o que cada individuo poderia ganhar se o sistema fosse competitivo;.

c) manter apenas as rendas obtidas via esforço de trabalho;

d) manter o que cada um poderia ganhar em mercado competitivo, partindo de posições iguais.

Neste caso, a existência de diferenças inatas dos individuos acaba por determinar o estado de distribuição de renda, traduzindo-se numa justificativa para as desigualdades econômicas.

---

(1) veja-se a este respeito, MUSGRAVE,R.A. e MUSGRAVE P.B. FINANCAS PÚBLICAS - TEORIA E PRÁTICA Rio de Janeiro, Ed Campus, 1980, pp 70-73

Outro critério utilizado na caracterização de um estado justo de distribuição é o critério utilitarista [2] . Segundo ele, a distribuição de renda tem que dar-se de forma a maximizar o bem-estar social. Este critério divide-se em maximização do bem-estar médio e maximização do bem-estar total.

De acordo com este critério, a renda das pessoas deveria variar conforme o *"nível de utilidade"* subjetivo de cada individuo. Por exemplo, se uma pessoa consegue obter maior nível de utilidade de um determinado montante de renda que outra, a primeira deve poder receber uma renda maior que a segunda. Isso significa que a maximização da satisfação não leva a uma solução de total igualdade.

O terceiro e último critério é o critério da equidade [3] . Este, postula que a igualdade de bem-estar é um desejo inerente ao ser humano, havendo diferenciação somente no que concerne a fatores objetivos. Está dividido em:

a) o bem-estar é igualado para todos;

---

(2) *idem*

(3) *idem*

b) é determinado um nível mínimo de bem-estar sendo aplicado a partir deste nível o critério da dotação de fatores; e

c) o bem-estar da camada de renda mais baixa é maximizado.

O crítica feita a este critério, vale também para o critério utilitarista. O comprometimento da análise de tais critérios deve-se à dificuldade de se comparar os níveis de utilidade dos vários indivíduos, e mais, as regras de equidade quando baseadas em níveis de utilidade subjetiva tem pequeno ou quase nenhum significado operacional.

O critério da equidade é normalmente abordado com base em dois princípios, a saber: Princípio do Benefício e Princípio da Capacidade Contributiva (ou Princípio da Capacidade de Pagameto). (4)

O Princípio do Benefício postula que um sistema tributário é justo quando cada contribuinte paga ao fisco uma quantia diretamente relacionada aos benefícios por ele recebidos do Estado, isto é, cada um paga de acordo com o que recebe do Governo. Como a

---

(4) REZENDE da SILVA, F.A. FINANÇAS PÚBLICAS, São Paulo, Ed Atlas, 1985.

estrutura de preferencias dos individuos diferem entre si, o imposto não deve ser uniforme para todos. Entretanto supõe-se que pesoas com mesmo nível de renda possuem identico perfil das curvas de indiferença.

Assim, um sistema tributário é justo ou equitativo conforme seja aplicada um alíquota que depende da elasticidade renda da demanda por bens públicos, isto é, a alíquota adequada será proporcional, progressiva ou regressiva dependendo da elasticidade renda ser igual, menor ou maior que a unidade respectivamente. Entretanto, frente à inexistência de dados no mercado suficientes para permitir-nos o conhecimento da elasticidade renda da demanda por bens públicos já impossibilita a aplicação dos resultados acima citados.

Depreende-se deste princípio que o benefício marginal deve igualar-se ao custo dos serviços oferecidos pelo Governo. Ora, pressupõe-se então que os serviços prestados aos indivíduos pelas várias formas de despesas públicas possam ser mensurados, caso contrário os benefícios também não poderão sê-lo. Nota-se aqui, que o princípio não se sustenta.

Assim, existem restrições de ordem práticas à aplicação deste princípio:

a) dificuldade de se obter versões quantitativas de curvas de demanda individual por bens públicos que cada indivíduo atribui ao consumo de diferentes quantidades do bem em questão.

b) mesmo havendo possibilidade de se obter curvas de demanda individuais, não haveria possibilidade de se agregar as preferencias, pois estas refletem padrões essencialmente subjetivos de avaliação. Some-se a isso o fator coletivo do consumo destes bens, incentivando os indivíduos a não revelarem corretamente suas preferncias, dificultamdo ainda mais a mensuração do montante individual de contribuição. Assim, torna-se praticamente impossível a aplicação do princípio no que concerne aos bens públicos.

A determinação dos custos dos serviços prestados a cada individuo também constitui-se noutra dificuldade de aplicação do princípio. Sendo impossível a discriminação dos serviços prestados a sociedade, por conseguinte, o modo de prestação destes serviços não pode ser determinada para cada indivíduo isoladamente. Tem-se, portanto, a impossibilidade de se determinar os benefícios por tais serviços.

Vale lembrar, que mais enganosa ainda, é a hipótese subjacente a este princípio que pressupõe que os bens públicos ofere-

cidos pelo poder público beneficiam a todos igualmente. Ora, aceitar tal hipótese significa o mesmo que tomar como verdadeiro que os gastos com polícia e segurança beneficiam também aqueles que nada possuem, garantindo, assim, a sua não propriedade.

Entretanto, quando um bem permitir exclusão ou quando tratar-se de um bem misto, isto é, quando os conceitos de rivalidade não se aplicarem inteiramente, pode-se ter um imposto aplicado segundo o Princípio do Benefício de dois modos:

a) direto, quando os serviços públicos específicos forem fornecidos diretamente aos individuos via taxa ou tarifa de prestação de serviços; contribuições de melhoria e pedágio;

b) indireto, quando tratar-se de impostos vinculados, impostos sobre a propriedade e contribuições à Previdência Social.

O Princípio da Capacidade Contributiva diz que as pessoas devem contribuir para o custo dos serviços públicos na medida de sua capacidade de pagamento, isto é, paga proporcionalmente mais quem pode mais. Portanto só há diferença no recolhimento quando a capacidade também diferir.

Decorrem deste princípio dois conceitos de equidade: equidade vertical e equidade horizontal. O primeiro consiste em impostos diferenciados entre pessoas com renda ou bem-estar desiguais. O segundo consiste na tributação proporcional de pessoas que se encontram em iguais condições de renda ou bem-estar.

No que concerne a equidade vertical, dadas as hipóteses da Teoria do Bem-Estar, a saber:

1) utilidade marginal da renda decrescente;

2) utilidade marginal da renda igual para todos os indivíduos; e

3) utilidade marginal da renda passível de ser medida cardinalmente.

a possibilidade de se medir a inclinação da curva de utilidade marginal da renda torna a equidade vertical impossível de implementação, pois o índice de progressividade vai depender do conceito de igualdade de sacrifício escolhido e do exato perfil da curva de utilidade marginal da renda.

Entretanto, apesar de toda a controvérsia existente, é normalmente aceito o Princípio da Capacidade Contributiva ao abordar-se a questão da equidade, pois o princípio do benefício é descartado devido a sua dificuldade prática de implementação, sendo passível somente em alguns poucos tributos como determinados serviços públicos específicos fornecidos diretamente aos indivíduos ou no caso em que a aplicação do princípio de modo direto é desejável, entretanto mais custosa quando opta-se pela implementação de um imposto num determinado produto ou serviço complementar.

O critério da capacidade contributiva aplicado ao conceito de equidade horizontal é perfeitamente passível de aplicação prática, pois apesar das hipóteses da teoria do bem-estar, a equidade horizontal é facilmente obtida através de um imposto proporcional ao nível de renda de cada indivíduo, ou seja, pessoas com a mesma renda abrem mão da mesma utilidade quando pagam o mesmo imposto. Já no que concerne a equidade vertical, o argumento favorável a sua implementação prática, é o seguinte: "enquanto a hipótese da utilidade marginal da renda decrescente tem um certo apelo intuitivo, a inclinação específica desta curva não pode ser conhecida, e menos ainda conparada entre indivíduos. É prático talvez, pensar pensar no problema da equidade vertical em termos de imposto de renda como legislado pelo Congresso, e neste caso, refletindo a avaliação política da sociedade referente a carga

tributária sobre sucessivos níveis de renda."(5)

Aceito tal princípio, tem-se convencionalmente como medida da capacidade contributiva a renda. Isto devido ao seu alcance ou abrangência, pois a renda inclui todas as suas fontes monetárias (capital e trabalho) ou todos os seus usos monetários (poupança e consumo).

I.4. INCIDÊNCIA

I.4.1. Conceitos

A incidência legal dá-se segundo um estado tributário já legislado. Contudo, ao determinar "quem deve pagar", deve-se olhar além da incidencia legal, isto é, deve-se atentar também para a incidência econômica, ou a distribuição final do gravame. Tal argumantação sustenta-se levando-se em conta duas condições: primeiro que o gravame total dos impostos deve ser suportado em última instância, por individuos; e segundo que a distribuição final do gravame pode diferir daquela determinada legalmente, quer o imposto incida sobre individuos quer incida sobre empresas.

---

(5) veja-se a este respeito LONGO, C.A. FINANÇAS PÚBLICAS: UMA INTRODUÇÃO - p.117

Assim, para a determinação da distribuição real do gravame final requer uma análise do processo de ajustamento econômico, isto é, uma análise da transmissão do gravame do seu ponto de impacto para o seu destino final. Vale dizer, esta discussão assume grande importância ao tratar-se da questão da equidade, pois a transmissão do ônus tributário, conforme ele se dá nos diferentes sistemas tributários, pode acarretar consequencias regressivas.

Antes de considerar-se sobre quem incide gravame, deve-se examinar em que implica tal conceito. Existe uma distinção entre operações orçamentárias que envolvem transferencias de recursos para o setor público e operações que não envolvem estas transferencias.

Em operações orçamentárias que envolvem transferencias de recursos ao setor público, o Governo impõe tributos para financiar seus gastos com bens e serviços. Neste caso a incidência do imposto refere-se a maneira pela qual este gravame bruto é distribuido entre as unidades familiares. No caso em que as operações orçamentárias não envolvem transferencias de recursos para o setor público, o Governo simplesmente arrecada os impostos do setor privado e os devolve como transferencias para aquele setor. Aqui a incidência é uma questão de detectar a redistribuição da renda disponível no setor privado entre as unidades familiares.

Neste argumento esta a supósição simplificada de que o gravame tributário é igual a receita arrecadada.

Ao análisar a incidência tradicionalmente concentra-se no aspecto tributário da questão. Três sãoas maneiras apontadas para o estudo deste aspecto:

1) incidência absoluta, que consisate no exame dos efeitos distributivos da imposição de umdeterminado tributo enquanto os gastos públicos são mantidos constantes. Contudo, ao tentar situar a incidencia absoluta se é levado a um conjunto muito amplo de considerações;

2) incidência diferencial: trata-se da análise das mudanças distributivas que ocorrem quando um imposto é substituido por outro sem que a receita e os gastos totais sejam modificados, isto é, são mantidos constantes. Esta mudança envolve uma redistribuição entre as unidades familiares. A incidência diferencial, isto é, o total das mudanças ocorridas no estado da distribuição, mede a diferença nos efeitos distributivos ao se financiar um certo gasto através de um ou outro imposto; e

3) incidencia orçamentária: esta combina dois fatores, medidas tributárias e medidas referentes aos dispendios.

INCIDÊNCIA LÍQUIDA

O conceito de incidência líquida ou ganho de trasnsação orçamentária como um todo, considera não apenas os efeitos distributivos da palitica tributária, mas também os da política de dispêndios. Ou seja, combina as mudanças resultantes na distribuição da renda disponvel para o uso privado e o impacto dos beneficios advindos de serviços públicos.

I.4.2. Medida das Mudanças na Distribuição

Dentre os tipos de incidência tributária, a diferencial é considerada pela literatura como a mais útil. Assim, toma-se por base tal abordagem ao tratar-se das mudanças resultantes na distribuição.

Tendo como base a renda real, esta pode mudar devido a alterações na renda disponível ou nos preços dos produtos comprados. Definindo renda real disponível de uma unidade familiar como : $RRD = E-T_y/P+T_s = DY/GP$, os efeitos diretos das mudanças nos impostos que atuam sobre os rendimentos, no caso dos impostos diretos, mudarão T_y, implicando em alterações na RRD. Já os efeitos diretos de mudanças nos impostos que atuam sobre os dispendios mudarão T_s, consequentemente alterando também a RRDD.

I.4.3. Transferencia

A incidência irá diferirde acordo com as formas de reação da economia quando da sua imposição. Estas reações dependem :

- do modo como o tributo é aplicado;
- do grau de abrangencia do tributo;
- da estrutura dos mercados em que o tributo é imposto;
- do período de tempo em que se considera na análise dos ajustamentos ocorridos.

Cada tipo de família (agrupadas por faixa de renda) pode ser afetada pelo lado das fontes ou dos usos. Cabe aqui lembrar, que a incidencia dos impostos dá-se basicamente sobre a renda, sobre o patrimônio e sobre as transações.

CAPÍTULO II

ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

II.1. INTRODUÇÃO

O Estado, para fazer frente às suas necessidades de gastos deve dispor de recursos, sendo que a tributação constitui-se em sua principal fonte. São considerados tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Os impostos representam uma contribução compulsória imposta à sociedade, cuja cobrança não pressupõe ressarcimento para o contribuinte.

No intuito de facilitar as análises econômicas da estrutura tributária, a literatura classifica os tributos conforme sua base econômica. Esta classificação será feita no ítem dois do presente capítulo.

No ítem três, é ilustrado através de um quadro resumo a competência tributária por esferas de Governo, contando ainda com breves comentários e comparações com o atual sistema tributário. Finalmente no último item tem-se um estudo dos principais tribu-

tos com base em estatísticas do período 1970-1988.

II.2. CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Tomando-se a base econômica como referencia, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias, quais sejam: impostos sobre a renda; impostos sobre a riqueza (patrimônio); e impostos sobre vendas de mercadorias e serviços.

A base de incidência do Imposto sobre a renda é constituida pelos fluxos anuais de rendimento, enquanto que o imposto sobre a riqueza tem como base de incidência o estoque acumulado de capital. Finalmente no caso dos impostos sobre vendas de mercadorias e serviços a base são as transações, variando apenas o momento em que o imposto é cobrado, isto é, ao nível do produtor ou do consumidor, e a base de calculo da operação, ou seja, calculado sobre o valor adicionado ou sobre o total das transações.

Outra forma de classificar os impostos, mais simplificada que a anterior, é segundo a base econômica de contribuições. Aqui os impostos são classificados em dirretos e indiretos. Diretos quando a base econômica de contribuição for a renda ou o patrimônio e indiretos quando for a transação com mercadorias e/ou serviços.

Cabe aqui a ressalva de que a classificação dos impostos em diretos e indiretos quando se considera os primeiros sobre renda e patrimônio e os segundos sobre transações é puramewnte uma simplificação. Na verdade, os tributos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre o contribuinte; onde a ocorrencia do repasse é muito mais difícil. Já os indiretos são aqueles cujo repasse é claramente possível, são aqueles que o contribuínte final encontra-se distante de sua base de incidência. Os impostos sobre transações, que são normalmente incorporados aos preços, são pagos pelos consumidores finais dos bens/serviços,constituindo, assim, o típico exemplo de imposto indireto.

Nesta segunda forma de classificação vê-se claramente que a facilidade de transferencia é maior no caso dos tributos indiretos em comparação com os diretos. Valendo-se da ressalva, é claro, de que a não existência de transferências no caso dos tributos diretos é falaciosa.

Os quadros 2.1. e 2.2. mostram a classificação dos principais tributos segundo as formas supramencionadas:

QUADRO 2.1.
PRINCIPAIS TRIBUTOS CLASSIFICADOS SEGUNDO A BASE ECONÔMICA DE INCIDÊNCIA - BRASIL 1988

Principais Tributos	base econômica de incidência
RENDA E PROVENTOS	FLUXOS ANUAIS DE RENDIMENTO
IPI	TRANSAÇÕES
ITR	ESTOQUE ACUMULADO DE CAPITAL
I.U.TRANS.INTERURBANOS	TRANSAÇÕES
IUEE	TRANSAÇÕES
IUM	TRANSAÇÕES
IUCLG	TRANSAÇÕES
ICM	TRANSAÇÕES
ITBI	ESTOQUE ACUMULADO DE CAPITAL
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	TRANSAÇÕES
IPVA	ESTOQUE ACUMULADO DE CAPITAL
IPTU	ESTOQUE ACUMULADO DE CAPITAL

QUADRO 2.2.
PRINCIPAIS TRIBUTOS CLASSIFICADOS SEGUNDO A BASE ECONÔMICA DE CONTRIBUIÇÕES - BRASIL - 1988

PRINCIPAIS TRIBUTOS	BASE ECONÔMICA DE CONTRIBUIÇÕES
RENDA E PROVENTOS	DIRETO
IOC	INDIRETO
IPI	INDIRETO
ITR	DIRETO
I.U.TRANS.INTERURBANOS	INDIRETO
IUEE	INDIRETO
IUM	INDIRETO
IUCLG	INDIRETO
ICM	INDIRETO
ITBI	DIRETO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	INDIRETO
IPVA	DIRETO
IPTU	DIRETO

II.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: COMPARAÇÃO COM O ATUAL SISTEMA

II.3.1. Impostos de Competência da União

Segundo o Código Tributário Nacional, são onze os tributos de competência da União.(6) Destes, apenas dois podem ser considerados como diretos, quais sejam: o IR e o ITR, sendo que este último é praticamente irrelevante na composição da receita arrecadada. Observa-se portanto, uma preponderância dos impostos indiretos no que concerne aos de competência da União.

Conforme ilustra o quadro I, a situação não sofreu grandes modificações. Dos onze tributos da União cinco foram eliminados, um novo foi criado, o imposto sobre grandes fortunas, e os restantes, seis, foram mantidos. Dentre os que foram mantidos, quatro são indiretos, e dios diretos, sendo o novo tributo também direto.

---

(6) Veja-se a este respeito CTN, TÍTULO III, CAPÍTULOS II a V

QUADRO I

IMPOSTOS DA UNIÃO SEGUNDO SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DE 69 E 88

1969	1988
1.IMPORTAÇÃO	1.IMPORTAÇÃO
2.EXPORTAÇÃO	2.EXPORTAÇÃO
3.RENDA E PROVENTOS	3.RENDA E PROVENTOS
4.PRODUTOS INDUSTRIAIS	4.PRODUTOS INDUSTRIAIS
5.OPERAÇÕES DE CRÉDITO	5.OPERAÇÕES DE CRÉDITO
6.TERRITORIAL RURAL	6.TERRITORIAL RURAL
7.TRANSPORTES INTERURBANOS	7.GRANDES FORTUNAS
8.COMUNICAÇÕES	
9.ÚNICO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA	
10.ÚNICO SOBRE MINERAIS	
11.ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS	

II.3.2. Impostos de Competência dos Estados e do Distrito Federal

São três os impostos de competência do Estado, a saber: Imposto sobre transmissão de bens imóveis, imposto sobre veículos automotores e imposto sobre circulação de mercadorias. Na competência dos Estados tem-se a predominancia dos tributos diretos, entretanto eles são irrelevantes no que diz respeito a sua participação na composição da receita arrecadada enquanto que o indireto - ICM - é o tributo que possui o maior peso na arrecadação total.

Quanto as modificações dadas pela Constituição de 1988, o novo quadro é o seguinte: foi criado um adicional sobre o imposto de renda; ampliou-se a base tributária do ICM (ICMS); o imposto sobre a traqnsmissão de bens imóveis foi transformado em um novo imposto, qual seja, o imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD). Quanto ao IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - não se modificou e foi mantido sob a competência dos Estados.(7)

---

(7) ver anexo do capítulo II, quadro II

À guisa de conclusão pode-se dizer que houve um aumento da competência tributária dos Estados por conta da criação do adicional sobre o IR, da ampliação da base tributária do ICM e da transformação do ITBI em ITCMD.

II.3.3. Impostos de Competência dos Municípios

Sob a competência dos Municípios estão o imposto sobre serviços e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sendo o primeiro um tributo indireto e o segundo um tributo direto.

Finalmente cabe notar algumas observações referente as modificações acerca dos tibutos dos Municípios. As Finanças Municipais foram reforçadas através da instituição do imposto sobre vendas a varejo de conbustíveis; da transferencia à sua competência da parte principal da base anteriormente tributada pelo imposto estadual sobre a transmissão de bens imóveis, ou seja, a criação do Imposto sobre Transmissão de Imóveis *inter-vivos*.(8)

---

(8) ver anexo do capítulo II, quadro III

II.3.4. CONSIDERAÇÕES ADICIONAIS SOBRE O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO

O atual Sistema Tributário, aprovado em outubro de 1988 pela Assembléia Contituínte, encontra-se ordenado nos seguintes temas:

I Dos Principios Gerais;

II Das Limitações do Poder de tributar;

III Dos Impostos da União;

IV Dos Impostos dos Estados e do distrito Federal;

V Dos Impostos dos Municípios;e

VI Da Legislação das Receitas Tributárias.

As duas primeiras seções procuram atenuar os problemas referentes a justiça fiscal. Segundo o primeiro parágrafo do artigo 145 "Sempre que possível os impostos terão carater pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...". Entretanto, isso não garante por si só a diminuição da regressividade do sistema, pois a efetiva progressividade dos tributos depende das definições de suas estruturas e alíquotas, que por sua vez é tarefa da regulamentação infra-constitucional.

Podemos destacar os principais dispositivos que vão na direção de uma maior justiça fiscal: o inciso I do parágrafo 2º do artigo 153 reza que o imposto de renda deverá ser "informado pe-

CEDOC/IE/UNICAMP

los critérios de generalidade, da universalidade e da progressividade..."; o inciso VII, deste mesmo artigo, cria o imposto sobre grandes fortunas que, independentemente de sua imprecisão técnica, atingirá diferenciadamente as fortunas; o inciso III do parágrafo 2º do artigo 155 possibilita que o ICMS seja seletivo em função da essencialidade dos bens; o onciso II do artigo 155 permite aos Estados cobrarem um adicional ao imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos do capital; e a parte final do já citado patrágrafo primeiro do artigo 145 permite identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes para conferir efetividade ao princípio de adequação do ônus tributário à capacidade contributiva do contribuinte.

Pelo inciso II do artigo 150, tem-se vedado o tratamento desigual a indivíduos com situações equivalentes, proibindo "qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos ,títulos ou direitos".

Foi também eliminada a não tributação dos rendimentos auferidos a título de ajuda de custos e diárias pagas pelos cofres públicos.

AMP

Vale lembrar também, que a título de tornar mais uniforme e estável o sistema, foram normatizadas todas as formas de arrecadação dos recursos públicos e colocados sob a égide dos princípios de legalidade, anualidade e irretroatividade, além de eliminar a utilização do decreto lei pela União para legislar sobre os tributos e a faculdade do governo federal de conseção de incentivos fiscais nos tributos que não são de sua competência.(9) De acordo com o artigo 155, alínea *g* do inciso XII "caberá a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Cabe notar, entretanto, que apesar de todos os esforços no sentido de diminuir a regressividade social existente no Sistema Tributário Brasileiro, este ainda encontra-se muito aquém de ser um sistema equitativo.

Várias são as razões que embasam esta conclusão:

1) os impostos únicos sobre energia elétrica e minerais, o imposto sobre transportes e o imposto sobre comunicações foram "eliminados" da competência da União, passando a fazer parte da base de calculo do novo ICM (ICMS), ou seja, os impostos indire

---

(9) Ver inciso III do artigo 151.

tos não foram eliminados, foram fitas somente algumas modificações;

2)os impostos indiretos ainda possuem forte peso na estrutura tributária brasileira: dos 15 tributos, 7 são indiretos,sendo em sua maioria impostos de elevado peso na composição da receita arrecadada; enquanto que dos tributos diretos pode-se dizer que o mais representativo é o IR, cuja arrecadação é muito superior a dos demais;

3)quanto ao adicional do IR, em não se havendo unanimidade e igualdade das alíquotas de todos os Estados, podem surgir "guerras fiscais" que em última instância acarretarão na adoção de alíquotas baixas, reduzindo ou eliminando sua possível contribuição para a redução da regressividade do Sistema Tributário;

4)no que concerne ao imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doações, vale o mesmo que foi colocado com relação ao adicional do IR.

Portanto pode-se dizer que em muito pouco o Sistema tributário Brasileiro em direção a equidade fiscal.

II.4. ANÁLISE DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS

No presente item procura-se retratar os aspéctos de maior relevancia para o estudo da equidade do Sistema Tributário Brasileiro. Para tanta é analisada a arrecadação dos principais tributos, ou seja, aqueles cuja arrecadação tem maior peso no total da receita arrecadada.

A tabela I (10) tras a arrecadação dso principais tributos em valores correntes no período 1970-1988. A arrecadação do imposto sobre a renda evolui crescentemente no período considerado. A partir de 1979 tem-se que sua arrecadação, ano a ano, mais que dobra. Vale dizer, tal aumento deve-se , principalmente, ao crescimento da arrecadação do IRRF.

Já com relação ao IPI, até 1978 ele mantem-se acima do IR, sendo que nos dois últimos anos o valor de sua arrecadação esta muito próxima a do IR. A partir de 1979, o IR torna-se superior, chegando em 1988 com um valor que o sepera em mais de duas vezes.

---

(10) as tabelas referidas neste item encontran-se no anexo deste capítulo.

Finalmente, quanto ao imposto de maior peso na estrutura tributária brasileira, o ICM, os dados confirmam sua preponderancia. Este imposto tem sua arrecedação sempre superior a do IR e do IPI (respectivamente, a partir de 1979 em ordem decrescente de peso na arrecadação).

Quanto aos demais tributos abordados pela tabaela I, vale dizer que nenhum dos acima citados é inferior a estes, em momento algum. O IOF, que é o maior dentre eles nos últimos anos é pelo menos nove vezes menor que o IPI.

Ao se observar a tabela II onde se tem a participação relativa dos principais tributos, tem-se mais claro o que foi acima exposto.

A participação do IR passa de 15,02% do total da receita arrecadada dos principais tributos, em 1970, para 22,74% em 1980 e chega a 26,76% em 1988. Como se pode notar, do total do IR, mais de 50% é referente ao IRRF, sendo que a menor participação fica por conta do IRPF.

Quanto a participação dos tributos indiretos, considerando somente os dois principais (ICM e IPI), em 1970 somava mais que 60% do total da receita arrecadada. Esta participação vem declinando ao longo dos anos, chegando em 1988 a representar pouco

mais de 40%. Entretanto isso não significa dizer que houve uma queda acentuada da regressividade do sistema pois os 41,51% referentes somente ao ICM e IPI frente aos 26,76% do total do IR mostram que existe ainda um forte peso dos impostos indiretos na estrutura tributária brasileira.

Outro ponto que merece destaque, que é ilustrado pela tabela III, diz respeito a participação dos tributos no total do PIB. A participação dos tributos indiretos é claramente maior que a dos diretos. Enquanto estes representam 4,31% do PIB, somente o ICM e o IPI somados representam aproximadamente 6,7% do PIB em 1988. Ao se considerar os dois anos anteriores a diferença é ainda maior. Vale ressaltar ainda, que em 1988, dos 4,31% do total do IR mais da metade referia-se a participação do IRRF, sendo que o IRPF contribuia com apenas 0,26% deste total.

ANEXO DO CAPÍTULO II

QUADRO II: IMPOSTOS ESTADUAIS SEGUNDO SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

SISTEMA TRIBUTÁRIO DE 1969	SISTEMA TRIBUTÁRIO DE 1988
1. Circulação de mercadorias	1. Circulação de Mercadorias e Serviços
2. Transmissão de Bens Imóveis	2. Transmissão *causa mortis* ou Doações
3. Propriedade de Veículos Automotores	3. Propriedade de Veículos Automotores
	4. Adicional do Imposto de Renda

QUADRO III: IMPOSTOS MUNICIPAIS SEGUNDO SISTEMAS TRIBUTÁRIOS

SISTEMA TRIBUTÁRIO DE 1969	SISTEMA TRIBUTÁRIO DE 1988
1. Sobre serviços	1. Sobre Serviços
2. Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	2. Sobre a Prppriedade Predial e Territorial Urbana
	3. Transmissão de Imóveis *inter-vivos*
	4. Sobre Vendas a Varejo de Combustíveis

TABELA I

BRASIL: PRINCIPAIS TRIBUTOS

(1970-1988)

(Cz$ Milhoes Corr.)

TRIBUTOS	ANOS																		
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
IR	4.897	6.503	9.982	12.208	19.340	26.311	41.414	70.919	92.147	169.818	470.364	674.019	1,456.862	4044.178	19203.379	58117.010	149044.000	489947.859	4011829.221
IRPF	0.582	0.918	2.260	1.638	2.526	2.277	2.508	4.240	7.156	13.096	30.545	40.290	62.132	286.633	911.051	2322.403	5895.000	35642.515	238278.474
IRPJ	1.490	2.170	2.928	4.138	6.445	9.214	13.726	24.445	28.485	41.884	164.744	195.250	499.050	1763.982	6265.706	12292.572	43773.000	194373.950	1577873.324
IRRF	2.466	3.415	4.794	7.026	10.333	14.820	25.180	42.234	56.776	114.838	275.075	438.478	895.680	1993.564	12026.622	43562.034	99375.000	259931.393	2195677.423
IPI	8.506	11.413	14.889	19.854	27.912	35.404	50.953	69.411	96.892	137.664	300.588	524.609	1063.688	2299.753	7382.740	23973.867	75592.000	294448.235	1914130.551
ICM	11.203	16.709	22.101	30.594	42.369	57.197	82.125	123.798	188.059	291.435	609.896	1209.815	1467.761	5490.103	18331.525	70889.435	222452.680	606690.700	4309833.090
IOF	---	---	1.328	2.019	2.784	4.010	---	8.797	13.165	23.864	122.818	279.351	555.879	785.416	3000.507	7167.634	23346.904	63576.779	284490.211
IUEE	0.450	0.603	1.074	1.543	1.975	2.721	4.180	5.584	9.384	14.249	26.801	60.547	127.375	271.173	814.614	2792.951	7861.838	19472.956	126482.675
IUC	2.853	3.670	4.573	5.556	6.672	8.225	24.071	29.663	41.067	52.572	48.302	60.140	111.546	192.355	484.548	1507.905	3535.514	29206.863	226640.335
IUM	0.068	0.113	0.228	0.337	0.499	0.830	1.357	2.065	3.350	4.776	9.714	18.135	37.222	88.812	364.744	1227.698	3227.599	7683.864	55453.322
IUT	0.081	0.122	0.103	0.133	0.170	0.250	0.754	2.035	2.891	4.464	10.883	19.751	39.458	82.277	240.798	893.213	2868.588	8439.632	53127.657
TOTAL REC. CORR.(*)	32.596	45.636	64.260	85.046	121.025	161.259	246.268	383.181	539.372	858.668	2868.930	3523.385	6316.653	17298.246	69026.434	224746.722	636972.123	2089414.746	14993816.283

FONTE: SRF, Boletim do ICM e Anuario Economico Fiscal.

TABELA II

BRASIL: PARTICIPACAO RELATIVA PRINCIPAIS TRIBUTOS
(1970-1988).

(%)

TRIBUTOS	ANOS																		
	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
IR	15.023	14.250	15.534	14.355	15.980	16.316	16.817	18.508	17.084	19.549	22.735	19.146	23.064	23.379	27.820	25.859	23.399	24.383	26.757
IRPF	1.785	2.012	3.517	1.926	2.087	1.412	1.018	1.107	1.327	1.508	1.476	1.144	0.984	1.657	1.320	1.033	0.925	1.774	1.589
IRPJ	4.571	4.755	4.556	4.866	5.325	5.714	5.574	6.379	5.281	4.822	7.963	5.546	7.901	10.197	9.077	5.470	6.872	9.673	10.523
IRRF	7.565	7.483	7.460	8.261	8.538	9.190	10.225	11.022	10.526	13.220	13.296	12.455	14.180	11.525	17.423	19.383	15.601	12.936	14.644
IPI	26.095	25.009	23.170	23.345	23.063	21.955	20.690	18.114	17.964	15.848	14.529	14.902	16.839	13.295	10.696	10.667	11.867	14.653	12.766
ICM	34.369	36.614	34.393	35.973	35.008	35.469	33.348	32.305	34.866	33.550	29.479	34.366	23.236	31.738	26.557	31.542	34.923	30.192	28.744
IOF	0.000	0.000	2.067	2.374	2.300	2.487	0.000	2.296	2.441	2.747	5.936	7.935	8.800	4.540	4.347	3.189	3.665	3.164	1.897
IUEE	1.381	1.321	1.671	1.814	1.632	1.687	1.697	1.457	1.740	1.640	1.295	1.720	2.016	1.568	1.188	1.243	1.234	0.969	0.844
IUC	8.753	8.042	7.116	6.533	5.513	5.100	9.774	7.741	7.614	6.052	2.335	1.708	1.766	1.112	0.702	0.671	0.555	1.454	1.512
IUM	0.209	0.248	0.355	0.396	0.412	0.515	0.551	0.539	0.621	0.550	0.470	0.515	0.589	0.513	0.528	0.546	0.587	0.382	0.370
IUT	0.248	0.267	0.160	0.156	0.140	0.155	0.306	0.531	0.536	0.514	0.487	0.561	0.625	0.476	0.349	0.397	0.450	0.420	0.354
TOTAL REC. CORR.(*)	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000

FONTE: SRF, Boletim do ICM e Anuario Economico Fiscal.

TABELA III

BRASIL: PRINCIPAIS TRIBUTOS EM % DO P.I.B.

(1980 - 1986)

(%)

ANOS	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
PIB A PREÇOS CORRENTES	194.315	258.310	346.600	511.871	745.206	1049.518	1634.708	2495.525	3618.284	5936.675	12399.842	24662.233	51029.434	118936.322	393745.360	1413792.417	3708196.041	11864733.965	92993144.724
IR	2.520	2.518	2.888	2.385	2.595	2.507	2.533	2.842	2.547	2.860	3.793	2.733	2.855	3.400	4.877	4.111	4.019	4.129	4.314
IRPF	0.300	0.355	0.652	0.320	0.339	0.217	0.153	0.170	0.198	0.221	0.246	0.163	0.122	0.241	0.231	0.164	0.159	0.300	0.256
IRPJ	0.767	0.840	0.845	0.808	0.865	0.878	0.840	0.980	0.787	0.706	1.329	0.792	0.978	1.483	1.591	0.869	1.180	1.638	1.697
IRRF	1.269	1.322	1.383	1.373	1.387	1.412	1.540	1.692	1.569	1.934	2.218	1.778	1.755	1.676	3.054	3.081	2.680	2.191	2.361
IPI	4.377	4.418	4.296	3.879	3.746	3.373	3.117	2.781	2.678	2.319	2.424	2.127	2.084	1.934	1.875	1.696	2.039	2.482	2.058
ICM	5.765	6.469	6.377	5.977	5.686	5.450	5.024	4.960	5.197	4.909	4.919	4.906	2.876	4.616	4.656	5.014	5.999	5.113	4.635
IOF	0.000	0.000	0.383	0.394	0.374	0.382	0.000	0.353	0.364	0.402	0.990	1.133	1.089	0.660	0.762	0.507	0.630	0.536	0.306
IUEE	0.232	0.239	0.310	0.301	0.265	0.259	0.256	0.224	0.259	0.240	0.216	0.246	0.250	0.228	0.207	0.198	0.212	0.164	0.136
IUC	1.468	1.421	1.319	1.085	0.895	0.784	1.472	1.189	1.135	0.886	0.390	0.244	0.219	0.162	0.123	0.107	0.095	0.246	0.244
IUM	0.035	0.044	0.066	0.066	0.067	0.079	0.083	0.083	0.093	0.080	0.078	0.074	0.073	0.075	0.093	0.087	0.087	0.065	0.060
IUT	0.042	0.047	0.030	0.026	0.023	0.024	0.046	0.082	0.080	0.075	0.081	0.080	0.077	0.069	0.061	0.063	0.077	0.071	0.057

FONTE: SRF, Boletim do ICM e Anuario Economico Fiscal.

CAPÍTULO III

IMPOSTOS SOBRE A RENDA E SOBRE O PATRIMÔNIO

III.1. O imposto sobre a renda

III.1.1. Introdução

A Justiça Fiscal constitui-se no assunto dominante em toda literatura sobre Finanças Públicas, sendo que a ênfase varia quanto ao princípio a sser aplicado.

Inicialmente a abordagem recomendada ao se tratar de repartição do ônus fiscal era a do Princípio do Benefício, contudo, por razões mencionadas anteriormente é o Princípio Capacidade Contributiva que tem recebido maior ênfase atualmente. Como coloca Rezende (11):

> "... a justiça fiscal deixava de ter uma conotação puramene financeira (cada indivíduo paga de acordo com

---

(11) REZENDE da SILVA, F.A. O IMPOSTO SOBRE A RENDA E A JUSTIÇA FISCAL , IPEA/INPES, Nº 14, Rio de Janeiro, 1974, p.03

aquilo que recebe) para assumir uma dimensão nitidamente social.

Desta forma o conceito de justiça fiscal confunde-se com noções de equidade na distribuição da carga tributária. O financiamento dos encargos governamentais dar-se-ia de forma justa, na medida em que a contribuição individual variasse como função direta da capacidade contributiva individual, sendo esta madida pela renda. Dizendo de outra forma, a justiça na tributação dar-se-ia conforme o montante de imposto paga fosse função direta das variações da renda.

Outro fator que merece destaque diz respeito a controvérsia existênte entre o que os contribuítes consideram como tipos de tributos "bons" para si, e o que consideram os peritos na àrea. Um terceiro fator diz respeito ao custo administrativo do IR para o Governo: ele é substancialmente mais elevado do que os custos relativos aos impostos indiretos. aqui vale a ressalva de que isto deve-se ao elevado número de contribuíntes e a busca de aperfeiçoamentos por parte do governo para evitar evasões.

III.1.2. Histórico

O imposto geral sobre a renda foi criado no Brasil em 1922, no intuito de consolidar este tipo de tributo no Brasil. Já em 1945, a arrecadação deste tributo atingiu cerca de 35% da receita tributária do Governo Federal(12), constituindo, aasim, a maior das fontes de recursos utilizados para financiamento dos encargos governamentais. Entre 1947 e 1952, o acrescimo da receita foi apenas de 30%, sendo que neste período a importância do Imposto de Renda na Receita Federal reduziu-se para apenas 10%, que se mantem neste patamar até 1963.

Devido as alterações introduzidas no IR a partir de 1964, verifica-se, no período de 1964 a 1970, um aumento em termos reais deste imposto na arrecadação total e no número de contribuíntes superior a 100%, embora neste último ano sua arrecadação total representava pouco menos da quarta parte da Receita Tributária Federal. É importante ressaltar que tal aumento deveu-se

---

(2) REZENDE DA SILVA, F. A. FINANCAS PÚBLICAS, Ed atlas, São Paulo, 1987, p.179

basicamente ao imposto sobre pessoas físicas, que segundo Rezende, e 1964 era duas vezes menor que o imposto sobre pessoas jurídicas(13).

O aumento da arrecadação do IRPF foi de cerca de 200%, enquanto que o IRFJ teve um crescimento da ordem de 50%, ambos em teermos reais. Entretanto, conforme ilustra a tabela II, a participação relativa do IRPJ no total da receita do IR apresenta-se significativamente mais reduzida do que aquela apresentada na década de 60, caindo de cerca de 75% em 1960 para pouco emnos de 30% em 1970, e vem mantendo-se em torno deste valor até por volta de 1986 quando volta a crescer nos dois anos seguintes (excessão feita ao ano de 1983)

A partir de 1970 a arrecadação do IRPJ volta a crescer acima do PIB e da variação do número de contribuíntes.

---

(13) REZENDE da SILVA, F.A. FINANCAS PÚBLICAS , ED Atlas, São Paulo, 1987, p.180

A participação do IR no total da Receita arrecadada evolui crescentemente no período 1970-1988, chegando a ultrapassar a arrecadação do ICM em 1984, e com um valor muito próximo, mas abaixo em 1988 (14). Entretanto, este crescimento deve-se, grande medida, ao crescimento do IRPJ e principalmentwe do IRRF. A média da participação relativa do IRPF, IRFJ e IRRF, neste período foi de 1.54, 6.29 e 11.75 respectivamente.

Chega-se em 1988, conforme ilustra a tabela I (15), com a participação do IRRF no FIB, 2.26, maior que a do IPI, que soma 2.06, e a participação total do IR muito próxima a do ICM.

Depreende-se destes dados, que o aumento da receita do IR deveu-se, grande medida, ao aumneto da arrecadação do IRRF. Portanto,pode-se dizer que houve, nos últimos anos, um aumento da regressividade social do sistema por conta tanto do IRRF quanto

---

(14) ver anexo do capiítulo II, tabe4la II

(15) ver anexo do capítulo II

do IRPJ. No caso do IRPJ, as grandes empresas tem condições de planejar custos e preços, repassando o imposto devido ao contribuínte final. Já no caso do IRRF, que devido a alta participação do recolhimento na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital de pessoas físicas e jurídicas, atenua a progressividade do IRRF, além de excluir da base de calculo, e portanto da incidência progressiva, parte substancial dos ganhos de capital.

Dizendo de outra forma, a tributação exclusiva na fonte sobre rendimentos auferidos no mercado financeiro por pessoas físicas, por ser proporcional, não aperfeiçoa a progressividade do imposto, ao contrário, da um certo grau de regressividade em relação as pequenas e grandes aplicações. Os rendimentos do capital, em sua maior parte, são tributados exclusivamente na fonte como opção a tributação progressiva na declaração, além de grande parte estar isenta de tributação.

III.1.3. Abrangência do Imposto de Renda

Ao abordar-se a questão da Equidade, faz-se necessário, introduzir primeiramente, a questão da abrangência do Imposto de Renda. Normalmete, ele é classificado como geral ou parcial, conforme as espécies de rendimentos incluídas em sua base de calculo.

O imposto é classificado como geral quando ele submete todas as espécies de renda a uma mesma escala de pagamento do tributo. Quando o imposto submente apenas algumas espécies de rendimentos, ele é considerado parcial, isto é, quando por meio de isensões, diretas ou indiretas, permite que algumas espécies de rendimentos fiquem isentas do pagamento do tributo.

Quando o imposto é paracial, ele ainda pode ser uniforme, se aplicar a mesma escala de taxas a diferentes fontes de rendimetos, ou cedular quando utiliza taxas diferenciadas. Este é suplementado por uma escala progressiva, aplicavel a soma dos rendimentos obtidos de difernetes fontes pelos contribuintes.

A título de comparação poder-se-ia dizer que o imosto cedular é semelhante a versões menos sofisticadas de tributação sobre vendas, como por exemplo, o imposto incidente sobre o valor total da transação no ciclo produção/comercialização das mercadorias (imposto em cascata). Já o imposto geral se assemelharia a um imposto sobre o valor adicionado, pois ambos procuram assegurar um tratamento uniforme aos contribuintes.

Portanto, se a tributação uniforme e progressiva do IR significa um melhor ajustamento aos princípios de neutralidade, deveria ser esta a forma de tribitação a ser adotada. Entretanto a adoção de tal forma significa tomar como verdadeiras as seguintes

suposições:

a) diferentes categorias de rendimentos são variáveis homogêneas no que concerne ao esforço e ao custo financeiro envolvidos na sua percepção:

b) o nível de renda pode ser considerado como um bom indicador da capacidade individual de contribuição;

c) a uitlidade marginal da renda é decrescete e assume valores equivalentes para individuos diversos, de tal forma que uma curva de utilidade marginal para a comunidade pode ser obtida pela agrefação dos valores individuais correspondentes; e

d) as distorções provocadas a longo prazo pela inflação e pelo crescimento econômico sejam adequadamente compensadas por reajustamentos periódicos na escala do imposto.(16)

---

(16) REZENDE da SILVA, F.A. FINANCAS PÚBLICAS, Ed Atlas, São Paulo, 1978, pp. 181-182

CAMP

Grande controvérsia gira em torno destes aspéctos, entretanto como este assunto será retomado ao tratar da questão de equidade, segue-se apenas um breve comentário.

Quanto a homogeneidade das diferentes categorias de rendimentos, duas são as razões que respaldam a controvérsia existente:

- iguais níveis de rendimentos, não necessáriamente implicam em igual esforço dispendido a sua respectiva percepção; e

- o custo financeiro envolvido na percepção dos rendomentos difere segundo as várias categorias de trabalho existentes.

A utilização da renda como um bom indicador da capacidade de contribuição, quando observada a regularidade destes fluxos anuais, chega-se a uma diferença na necessidade de formar poupança no período atual no intuito de precaver-se contra insuficiencias futuras, que se eleva em proporção direta com a irregularidade do rendimento.

III.1.4. O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

O calculo do IRPJ obnedece a três critérios alternativos, quais sejam: o lucro real, o lucro presumido, e o lucro arbitrado. Quanto ao primeiro, a base de calculo corresponde a diferença entre receitas e custos. neste caso é necessário à empresa apresentar um sistema de contabilidade conforme exija a legislação. é normalmente aplicado as grandes empresas.

No segundo, é aplicado uma alíquota única de 12% sobre a receita bruta, não permitindo qualquer espécie de dedução. é normalmente aplicado a pequenas e médias empresas. Finalmente o terceiro critério é aplicado as empresas que não apresentam registros contábeis requeridos à correta apuração do lucro sujeito ao imposto. Pode ser 30% do ativo real total, ou variar de 15 a 50% da receita bruta ou do capital arbitrado pelo Governo. Em casos que ficar comprovado um lucro maior que 50% do capital ou da receita bruta a base pode atingir até 75% da receita bruta ou do capital.

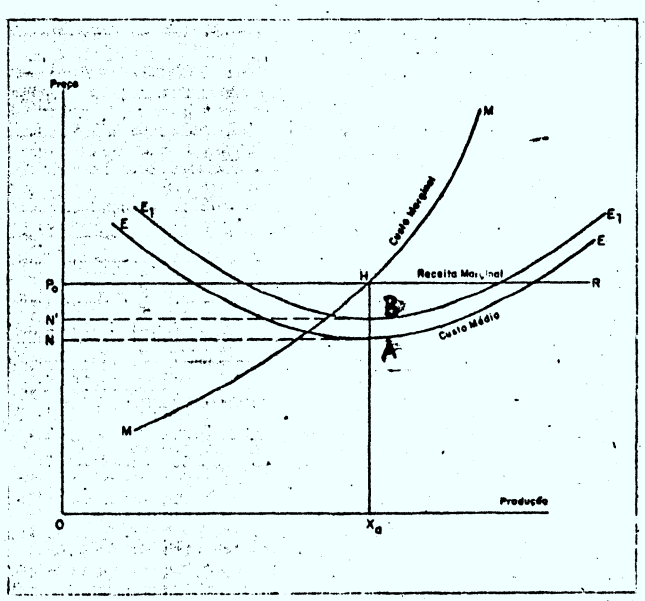
Tradicionalmente o imposto é cobrado com um ano de defasagem. Embora seja cada vez mais frequente a prática da cobrança antecipada na estimativa do lucro esperado. No Brasil este é o caso do duodécimo, exigido das empresas cujo imposto devido esteja acima dos li,mites de isenção fixados pelo Governo, que é igual a 1/12 do imposto devido no ano anterior somado uma percentagem de acrescimo,equivalente ao aumento na receita bruta da em-

presa no mesmo período.

Ao tratar da controversa questão de sobre quem recai o ônus da tributação, torna-se interessante um comtraponto feito entre o modelo neoclassico e o modelo de mark up.

Supondo o modelo neoclássico, se a alíquota do imposto é uniforme, um imposto sobre o lucro das empresas seria neutro do ponto de vista das decisões acerca do volume ótimo de produção.

Como mostra o gráfico a seguir, tem-se a maximização dos lucros no ponto em que a receita marginal iguala-se ao custo marginal. Dadas as hipóteses do modelo neoclássico, o imposto não afeta a curva de custo marginal, apenas desloca a curva de custo médio para cima, da posição A para a posição B, não alterando a posição de equilíbrio na produção, alterando-se somente o lucro líquido em poder das empresas.



Portanto o ônus da tributação recairia integralmente sobre o produtor.

Já o modelo de "mark up" utiliza o conceito de custo médio, acrescido de uma certa percentagem de lucro "normal". O imposto sobre o lucro é um dos componentes do custo total, assim, a percentagem do "mark up" sobre o custo médio é calculada considerando um lucro livre de impostos e subsidios. Assim, a taxa de retorno é fixada *a priori*, líquida de impostos, julgada justa para a atividade da empresa e este valor (do imposto) é incorporado aos seus custos médios.

Supondo um aumento na alíquota do imposto, o que irá manter-se inalterado é o lucro líquido, havendo alterações nos preços, na produção, ou em ambos, havendo, portanto o repasse do ônus tributário para terceiros.

A transferencai completa é pouco provável, embora alguns autores consideram-na, além da transferencia superior a 100%.

III.1.5. Incidência do Imposto sobre a Renda

O imposto sobre a renda incide sobre o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, isto é, produto do capital, do trabalho ou de ambos; ou de proventos de qualquer natureza, quer dizer acrescimos patrimoniais não compreendidos no que foi supra mencionado.

Antes da reforma constitucional de 1988, as alíquotas variavam de 5 à 50% (17), segundo a classe de rendimento líquido na qual se enquadrava o contribuinte

A tabela progressiva para o exercício de 1987 ilustra o tipo de progressividade existente antes da reforma.

---

(17) conforme a tabela progressiva aplicada ao exercício de 1987.

TABELA PROGRESSIVA PARA O CALCULO DO IMPOSTO

(exercício de 1978)

Classe de renda líquida (Cz$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (Cz$)
Até 75.600	isento	---
de 75.601 a 122.500	5	3.780
de 122.501 a 205.600	10	9.950
de 205.601 a 303.600	15	20.185
de 303.601 a 421.400	20	35.365
de 421.401 a 533.600	25	56.435
de 533.601 a 735.900	30	83.115
de 735.901 a 1.188.600	35	119.910
de 1.188.601 a 1.617.700	40	179.340
de 1.617.701 a 2.136.600	45	260.225
acima de 2.136.601	50	367.055

Com a nova Constituição tem-se a progressividade do imposto de renda abarcada por alíquotas progressivas. Vale mostrar , a título de exemplo como ficou a nova tabela progessiva para outubro de 1989 :

FONTE-RENDIMENTOS PAGOS A PESSOAS FÍSICAS NO MÊS DE OUT/89

TABELA PROGRESSIVA

base de calculo (NCz$)	alíquota (%)	parcela a deduzir (NCz$)
até 1.540,00	--	---
de 1.540,01 a 5.131,00	10	154,00
acima de 5131,01	25	923,75

Fonte: Bol. IOB - 29/89

III.2. Impostos sobre o Patrimônio

A tributação sobre o Patrimônio abrange várias categorias de impostos, quais sejam: imposto sobre a propriedade, sobre ativos financeiros, sobre bens de capital e sobre determinados bens de consumo duráveis.

No Brasil os impostos sobre patrimônio são quatro: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos automotores (IPVA), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto territorial Rural (ITR)

Este tipo de tributação pode ser feita regularmente em determinado período em função do ato da posse ou somente no momento em que os ativos mudam de proprietário, podendo ser geral, quando incidirem sobre o total do patrimônio líquido, ou parcial de que são exemplos o ITR, o ITBI... etc.

Como é de se supor, o grau de diversificação do patrimônioaumewnta conforme se eleva a renda individual, e que a aquisição de imóveis é a forma mais primitiva de acumulação de riqueza, tem-se que a tributação parcial é discriminatória em favor dos que possuem renda e riqueza mais elevada. A tributação por parte das empresas beneficia as que possuem equipamentos mais sofisticados, e portanto mais caros, e utilizam menor espaço. Assim, do ponto de vista da equidade, tem-se, em ambos os casos, implicações negativas.

Vale notar, que uma das caracteristicas próprias do imposto sobre a propriedade imobiliária é a imobilidade de sua base tributável, provavelmente, a principal razão pela qual este tributo é historicamente o mais utilizado. Entretanto se do ponto de vis-

ta estritamente financeiro o desempenho destes tributos é insatisfatório, que observações pode-se adcionar a respeito do grau de equidade que decorre da forma pela qual o tributo é comumente utilizado?

- no caso de imóveis residencias, alugados, o imposto é geralmente transferido para o inquilino, sob a forma de um aumento no valor do aluguél;

- quanto as propriedades não residenciais, o mais provável é considerar o valor do tributo pago como um dos componentes de custo da produção e transferir o encargo para o consumidor final.

Para se medir o grau de equidade deste imposto admite-se normalmente a hipótese de que o imposto sobre propriedades reprodutíveis é transferido para o consumidor (ou ocupante do imóvel). Assim, o imposto sobre propriedade como um todo é regressivo e a componente residencial é mais regressiva ainda: 1) as despesas com habitação crescem menos que proporcionalmente a renda corrente, à medida que esta aumenta; 2) o segundo fator deve-se a própria administração fiscal: em geral existe uma tendencia das administrações em subestimar o valor das propriedades de maior valor de mercado e superestimar aquelas de menor valor de mercado. Portanto, mesmo que a alíquota nominal seja progresiva, a efetiva é regressiva.

Este imposto é também insatisfatório na anlise da equidade horizontal, pois indivíduos com igual capacidade de contribuir podem ser desigualmente tributados por residirem (ou possuirem) imóveis de valores diferentes.

Quanto a iniquidade vertical, esta é dada pela redução da base de calculo na medida em que aumenta a área do imóvel de propriedades não residenciais. Aqui tem-se um incentivo a grande indústria frente a pequena empresa; e à organização comercial frente ao pequeno comércio. A iniquidade tornaria-se mais agravada em se admitindo que as grandes empresas são as que provavelmente teriam maior poder de repasse dos tributos aos consumidores finais.

III.3. Equidade

A tributação uniforme e progressiva do IR significa um melhor ajustamento aos princípios de neutralidade, entretanto, uma análise pormenorizada de suas presuposissões mostra o elevado grau de iniquidade dela decorrente.

Ao atentar-se para a homgeneidade das diferentes categorias de rendimentos, a questão que se coloca diz respeito aos diferentes níveis de esforço requeridos a obtenção de iguais níveis de rendimentos. Em se comparando rendimetos auferidos via esforço de trabalho com rendimentos auferidos por ganhos de capital, onde é praticamente inexistente o esforço a sua percepção, tal imposto torna-se, todavia, regressivo em relação ao nível de esforço dispendido.

Outro fator de heterogeneidade refere-se ao custo financeiro envolvido na percepção dos rendimentos. Tome-se como exemplo o trasbalho assalariado *versus* o trabalho autônomo. No primeiro caso o indivíduo não incorre em gastos para auferir seus rendimentos, enquanto que no segundo o individuo necessita uma série de gastos indispensáveis à própria obtenção do rendimento.

A honogeinização das diferentes categorias de rendimentos, no que concerne ao custo financeiro à sua percepção, qiue poderia ser obtida pela dedução cedular regulamentada no IR, esbarra, entretanto, na dificuldade de se manter uma administração contábil organizada, especialmente no caso de pessoas físicas.

Para superar tal dificuldade, são adotados critérios arbitrários de estimativa de despesas necessárias à percepção dos rendimentos.

Tal arbitrariedade traduz-se em iniquidades no tratamento aos diferentes custos financeiros incorridos na percepção dos rendimentos.

Decorre deste arbitramento uma dupla iniquidade:

a) beneficia os individuos que incorrem em "despesas de custeio" bastante reduzidas comparativamente àqueles que incorrem em grandes gastos;

b) beneficia atividades exercidas sem vínculo empregatício *vis-a-vis* o trabalho assalariado, que reduz muito as possibilidades de isensões.

Ao atentar-se para os fatores ocasionais, como por exemplo heranças, premios de loterias, lucros na compra e venda de títulos e propriedades, etc, o carater não regular de tais rendimentos sugerem que eles sejam tratados de forma diferenciada com relação àqueles provenientes de fontes mais ou menos regulares, mas não de forma insignificante ou até mesmo inexistente. Tome-se como exemplo os "ganhos de capital", que são normalmente isentos do pagamento do tributo (excessão feita àqueles que constituem principal fonte de rendimento do contribuinte). Dadas as dificuldades

CAMP

práticas, a maior parte dos ganhos de capital fica isenta do tributo, o que do ponto de vista da equidade traduz-se em resultados perversos, pois é discriminatório quanto a forma de financiametno dos gastos individuais e quanto a regressividade que com ele se eleva dando maiores condições de isensão a níveis mais elevados de renda.

CAPÍTULO IV

IMPOSTOS SOBRE TRANSAÇÕES

IV.1. INTRODUÇÃO

Os impostos cuja base econômica de contribuição é a transação com mercadorias e/ou serviços são considerados indiretos. A estrutura tributária brasileira tem como característica o forte peso destes tributos na composição de sua receita, sendo o ICM e o IPI os principais.

Estes impostos diferenciam-se da seguinte forma:

1) segundo a aplitude da base de calculo, eles podem ser gerais ou parciais. São gerais quando incidem amplamente sobre determinado conjusto de transações; e parciaisquando são cobrados sobre determinadas transações de compra/venda de alguns tipos de mercadorias/serviços, vale dizer, incluem-se incluem-se na categoria dos impostos seletivos. Quando os impostos são gerais, eles podem ser uniformes ou seletivos. Uniformes quando apresentam uma alíquota única e seletivo quando existe diferenciação da alíquota conforme a natureza do produto;

2) segundo o estágio de cobrança, este pode dar-se a nível do produtor, do comércio atacadista, do comércio varejista ou em todos os estágios do ciclo produção comercialização; e

3) conforme a apuração da base de calculo, a qual pode ser feita através do valor total da transação ou apenas do valor adicionado pelo contribuinte. Outra forma seria a apuração do valor em função das quantidades transacionadas, entretanto, a rápida deterioração da base de calculo devido a inflação torna esta última forma cada vez menos utilizada.

IV.2. O Imposto sobre o Valor Adicionado

Este imposto tributa apenas o valor adicionado em cada estágio da produção e da distribuição, podendo ser definido, seu valor, pela diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de determinado bem em qualquer estágio da produção/comercialização. Ou seja, é tributada cada unidade contribuinte na proporção do valor que ela adiciona ao produto.

Conforme a literatura, esta é a forma mais atrativa de tributação, por tratar-se, principalmente, de um imposto neutro, pois não depende do número de transações pelo produto sofrido (é neutro em relação a estrutura organizacional da empresa); e por ser uma proporção constante do valor adicionado em cada estágio da atividade econômica, portanto do total do valor adicionado. Um terceiro fator que contribui para a adoção do IVA como forma ideal de tributação sobre vendas diz respeito ao seu caráter multiestágio, de forma a não concentrar a carga tributária.

IV.3. Principais Tributos sobre Transações: ICM e IPI

O ICM e o IPI são os principais tributos sobre vendas no Brasil, cuja apuração da base de calculo da-se pela adoção do critério do valor adicionado. O quadro a seguir sintetiza a classificação destes dois tributos:

ICM	IPI
-IVA geral na venda das mercadorias	-IVA geral na venda de produtos industriais
-multiestágio	-multiestágio
-método de calculo: crédito fiscal	-método de calculo: crédito fiscal
-alíquotas: uniformes	-alíquotas: diferenciadas

Teoricamente a principal diferença entre o ICM e o IPI reside no fato de que o segundo apresenta uma base de calculo mais restrita, qual seja, sobre o valor adicionado na venda de produtos industriais, enquanto que o primeiro, tem uma base mais ampla - incide sobre o valor adicionado na venda das mercadorias. Uma segunda diferença esta nko IPI possuir uma estrutura seletiva de impostos - alíquotas diferenciadas - e o ICM alíquotas uniformes. Aqui vale a ressalva de que segundo o novo Sistema Tributário, o ICM passa a ter alíquotas diferenciadas.

IV.4. Incidência e Equidade

Ao analisar-se a incidência dos impostos sobre vendas tem-se que a transferencia do ônus tributário para terceiros, pode dar-se de duas formas:

1) <u>para frente</u>, onde o imposto incorporado ao preço da mercadoria é pago pelo contribuinte final;

2) <u>para trás</u>, onde o ônus tributário é transferido aos fornecedores dos insumos via redução na remuneração da mão-de-obra, e/ou no preço pago pelo=as matérias primas utilizadas no processo ded produção.

Em qualquer um dos casos, a transferencia depende da forma pela qual o poder de influenciar os preços se distribui entre produtores, fornecedores e consumidores.

O carater regressivo destes impostos é dado pela possibilidade de maior facilidade de repasse do ônus tributário ao consumidor. Sabendo que a percentagem da renda dedicada ao consumo decresce conforme a renda aumenta, tem-se que as classes de menor rendimento são mais fortemente oneradas por estes impostos que as de rendimentos mais elevados. Outro ponto de iniquidade é o elevado peso de bens/serviços não tributados, ou tributados de maneira insignificante, que fazem parte da cesta de consumo das classes de renda mais elevada, comparativamente ao peso dos produtos tributados fortemante tributados consumidos pelas classes de renda mais baixa.

Uma maneira de se pensar em atenuar a regressividade existente seria fazer variar a taxa de imposto conforme a essencialidade do produto. Entretanto, as dificuldades de se ajustar os impostos sobre vendas a critério de equidade colocam-se no sentido de que seriam gerados efeitos negativos sobre a arrecadação e sobre a concentração regional desta arrecadação.

À guisa de conclusão, devido ao forte peso destes tributos indiretos na Estrutura Tributária Brasileira, e ao carater regressivo inerente a tais tributos, pode-se considerar o Sistema Tributário Brasileiro com um elevado grau de regrassividade social.

CAPÍTULO V

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

V.1. Previdência Social

V.1.1. Breve Histórico

Os programas prevedenciários no Brasil existem desde a década de vinte. No processo de evolução destes programas foram criados diversos sistemas de vinculação por empresas e posteriormente por categorias profissionais.

Em 1967, é criado o Instituto Nacional de Previdência Social - INPS - estabelecendo a unificação institucional do sistema até então bastante fragmentado.

Na década de 70, é criado o Ministério da Previdência Social, desvinculando a área previdenciária da área do trabalho.

Finalmente, em 1977, é criado o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social - SINPAS - que passa a integrar orgãos integrados por função.(18)

---

(18) A este respeito ver SILVA, B. A.,"Um Estudo sobre Contribuições Sociais" , IEI/UFRJ, 1987, pp.28-29

V.1.2. Financiamento

O financiamento do SINPAS é realizado a partir de três fontes de recursos, a saber, as contribuições conpulsórias de empregados e empregadores (contribuições sociais), as contribuições da União e outras receitas.

As Contribuições Sociais constituem a principal fonte de recursos do SINPAS, que é composta basicamente pelos recolhimentos dos trabalhadores e das empresas urbanas.

A contribuição dos trabalhadores urbanos é com base no seu salário, até um teto de 20 salários mínimos, sendo as alíquotas diferenciadas conforme o quadro a seguir:

CONTRIBUIÇÃO DOS EMPREGADOS

Faixa de salário mínimo	Alíquotas (%)
até 3	8,50
de 3 a 5	8,75
de 5 a 10	9,00
de 10 a 15	9,50
de 15 a 20	10,00

Fonte: SILVA, B. A., Um Estudo Sobre as Contribuições Sociais, IEI, UFRJ, 1988.

Os autônomos e os segurados facultativos contribuem com uma

alíquota de 19,20% sobre um salário base, que varia em função do tempo de filiação do segurado. O recolhimento do empregado doméstico equivale a 8,50% do salário mínimo, com um teto de três salários mínimos.

As empresas urbanas contribuem com a folha de salários, segundo alguns critérios:

Discriminação	Alíquota (%)
Contrapartida do empregado (regime geral)	10,0
Contribuição para Previdência Rural	2,4
Salário Família	4,0
13. Salário	1,5 (média)
Seguro acidente de trabalho (*)	1,8 (média)
Salário Maternidade	0,3

(*) Tais alíquotas podem variar entre 0,4%, 1,5%, e 25% conforme o risco da atividade.

Quanto ao trabalhador rural, este não contribui. Já o empregador rural contribui com o equivalente a 2,5% sobre o valor do produto na primeira comercialização.

O restante da receita das chamadas contribuições sociais advem dos orgãos Públicos, entidades filatrópicas, empresas locadoras de mão de obra temporária e das associações esportivas.

Das fontes de receitas que integram a Contribuição da União, tem maior relevância a Cota da Previdência, que em 1985 representou cerca de 65% do total da contribuição da União.

Finalmente as demais receitas do SINPAS são basicamente juros moratórios, multas, etc, que tem uma pequena participação nos recursos do sistema.

A análise da composição percentual da receita do SINPAS, mostra que as contribuições compulsórias representam, em média, 89% do total. Portanto, a quase totalidade das receitas provem das contribuições compulsórias, das quais 96% tem como principal base de incidência a folha de salário urbanos, onde os aportes das empresas representam cerca de 2/3 (dois terços) do total das receitas das contribuições.

V.1.3. A Questão da Equidade

A apartir das consideracões àcima, dado que os encargos trabalhistas são, geralmente, repassados aos preços, tem-se a evidência do carater regressivo destas contribuições.

Estes dois terços, que constituem o aporte das empresas,dão o carater regressivo ao sistema na medida em que ao serem repassados as preços, toda sociedade contribui para o custeio da Previdência independente da filiação ou não dos indivíduos ao sistema. Além do mais, a população de renda mais baixa paga proporcionalmente mais na medida em que o peso do consumo na renda destas família é bastante superior ao das famílias de renda mais alta.

Outro fator de regressividade do sistema, esta em que o segurado, além de contribuir indiretamente, também contribui diretamente com o equivalente a um terço do total das contribuições.

O teto de vinte salários mínimos para a incidência da alíquota nominal também agrava o problema da regressividade, pois produz alíquotsas efetivas decrescentes conforme aumenta o nível de renda.

A forma com que se dá a distribuição do ônus previdenciário que incide sobre as diversas empresas é outro ponto de iniquidade do sistema. Tal fato deve-se a incidência ser exclusivamente sobre a folha de salários, implicando em maior carga para os setores intensivos em mão de obra e pequenas e médias empresas, onde o peso da folha de salários nos custos de produção é maior que nas grandes.

Portanto, conclui-se que o Sistema Previdenciário possui um forte carater regressivo, contribuindo para o agravamento das iniquidades sociais.

V.2. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

V.2.1. Introdução

O FGTS foi instituído pela Lei n. 5107 de 13 de setembro de 1966, que determinava o recolhimento mensal pelas empresas do equivalente a 8.0% das remunerações pagas aos empregados. Estes depósitos deveriam integrar um fundo de reservas, em contas individuais dos trabalhadores.

Com a instituição do FGTS, progressivamente deixa de existir a estabilidade, primeiro por influência dos empregadores que passam a preferir empregados que óptam pelo FGTS (a escolha era possível, e facultada aos trabalhadores), e segundo pelos próprios empregados, devido a possibilidade de utilização do fundo em diversas circunstâncias.

Aqui vale a ressalva de que o tempo de serviço prestado a qualquer empregador é assegurado por um fundo patrimonial. Portanto, o FGTS não é um Fundo Social propriamente dito, mas um Fundo Patrimonial.

V.2.2 Regressividade Social

O FGTS incide sobre as empresas com uma alíquota de 8.0% sobre as remunerações pagas aos empregados. Este ônus financeiro que é pago mensalmente, acaba por adquirir o carater de um imposto indireto, na mendida em que é repassado aos preços, fazendo com que toda a sociedade contribua para a formação do fundo independendo de ser beneficiado por ele e do nível de renda.

V.3. PIS e PASEP

V.3.1 Introdução

O Programa de Integração Social - PIS - foi instituido em 1970, com a finalidade de formar um patrimônio do trabalhador, estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda. Por outro lado, os recursos acumulados visam cumprir um papel de fundo de desenvolvimento.

O PIS previa a formação de um fundo de participação constituído por depósitos mensais das empresas privadas, onde os recursos seriam de propriedade de todos os tabalhadores do setor privado cadastrados no programa pelas devidas empresas.

Poucos meses depois foi instituido o PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - nos mesmos moldes do PIS, sendo os benefícios, dos servidores públicos.

V.3.2 Critérios de Contribuição

V.3.2.1. PIS

A contribuição das empresas compõem-se de duas parcelas distintas:

a) dedução de 5% do IR devido, recolhido junto com o pagamento deste;

b) para as empresas mercantis a parcela é formada a partir de uma alíquota incidênte sobre seu faturamento (calculado com base no 6 mês anterior ao recolhimento).

Instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que realizam operações de vendas, além da parcela deduzida do IR, contribuem com recursos próprios e de igual valor a 1 parcela (PIS/repique).

As entidades sem fins lucrativos que tenham empregados contribuem com 1% sobre a folha de pagamento mensal.

V.3.2.2. PASEP

As entidades de Adminstração Federal, Estadual, Municipal, do Distrito Federal e dos Territórios, contibuem com 2% sobre as respectivas receitas, deduzidas as transferencias feitas a outros orgãos da Administração Pública e acrescidas as transferencias recebidas da União, via fundos de paticipação.

As Altarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações, contribuem com 0.8% da receita orçamentária, inclusive transferencias e receita operacional.

Tanto no caso do PIS quanto do PASEP, vale a ressalva feita ao FGTS, pois ambos constituem-se também em Fundos Patrimôniais.

V.4. FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL (FINSOCIAL)

V.4.1. Introdução

O FINSOCIAL fi criado em 1966, com o objetivo de apoiar investimentos de carater social nas áreas de saúde, habitação popular, educação, alimentacão popular e amparo ao pequeno agricultor.

Foi instituida uma nova contribuição, a ser paga pelas empresas, no intuito de integrar tal fundo.

V.4.2. Financiamento

Para compor este fundo foi instituida uma contribuicão social a ser recolhida pelas empresas com base, principalmente, no faturamento.

Emprsas que realizam vendas de mercadorias, instituições financeiras e sociedades suguradoras, o recolhimento mensal era de 0,5% sobre as receitas brutas.

Empresas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição era de 5% do valor do IR devido.

A venda de serviços e mercadorias destinados a exportação fica isenta.

V.4.3. Regressividade.

O carater regressivo dado por esta nova extração compulsória de recursos da sociedade coloca-se, à medida em que este ônus é repassado aos preços, de forma que toda a sociedade é onerada de forma igual, independente do nível individual de renda.

ANEXO DO CAPÍTULO V

TABELA I

BRASIL: PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

(1980 - 1986)

(CZ$ MILHÕES CORRENTES)

ITENS	ANOS						
	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
FGTS	190.617	316.329	579.522	802.155	1549.945	5949.598	25991.000
PIS	79.775	162.711	316.075	682.813	1869.634	6717.083	24062.332
PASEP	46.607	96.494	196.532	454.565	1269.954	4665.091	14643.633
FINSOCIAL	---	---	188.932	607.201	2000.024	8070.151	24815.779
PREV.SOC.	583.198	1199.131	2947.016	5965.669	1781.372	63077.926	174563.753
SINPAS	636.003	1368.675	3363.348	6636.898	19873.470	70365.069	197701.612
TOTAL	1536.200	3143.340	7591.425	15149.301	28355.399	158844.818	461776.069
PIB (*)	12399.842	24662.233	51029.434	118936.322	393745.360	1413792.417	3708196.041

TABELA II

BRASIL: PRINCIPAIS CONTRIBUICOES SOCIAIS - PARTICIPACAO RELATIVA

(1980 - 1986)

ITENS	ANOS						
	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
FGTS	12.41	10.06	7.63	5.29	5.47	3.75	5.63
PIS	5.19	5.18	4.16	4.51	6.59	4.23	5.21
PASEP	3.03	3.07	2.59	3.00	4.52	2.94	3.17
FINSOCIAL	0.00	0.00	2.49	4.01	7.05	5.08	5.37
PREV.SOC.	37.96	38.15	38.82	39.38	6.28	39.71	37.90
SINPAS	41.40	43.54	44.30	43.81	70.09	44.30	42.81
TOTAL	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00
PIS (*)	12399.842	24662.233	51029.434	118936.322	393745.360	1413792.417	3708196.041

TABELA III

BRASIL: PRINCIPAIS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM % DO PIB

(1980 - 1986)

ITENS	ANOS						
	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
PIB (*)	12379.848	24642.233	51029.434	118936.322	393745.360	1413792.417	8708196.041
FGTS	1.54	1.28	1.14	0.67	0.39	0.42	0.70
PIS	0.64	0.66	0.62	0.57	0.47	0.48	0.65
PASEP	0.38	0.39	0.39	0.38	0.33	0.33	0.39
FINSOCIAL	0.00	0.00	0.37	0.51	0.51	0.57	0.67
PREV.SOC.	4.76	4.86	5.78	5.02	0.45	4.46	4.71
SINPAS	5.13	5.55	6.59	5.58	5.05	4.98	5.33
TOTAL	12.39	12.75	14.88	12.74	7.20	11.24	12.45

CONCLUSÕES

A partir da revisão bibliográfica, pode-se concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é caracterizado por uma forte regressividade social.

Os impostos diretos, simplificadamente falando, os impostos sobre renda e patrimônio, possuem uma baixa incidência, cuja razão é dada pela moderação na progressividade, principalmente no que concerne aos impostos sobre renda, e também na elevada margem de incentivos a ele permitido. Quanto aos impostos sobre o patrimônio, estes, na estrutura tributária brasileira, são marcados pela insignificancia, e por vezes até ausência de tributação.

Apesar de considerado pela literatura como forma de tributação ideal, no que concerne a questão da justiça fiscal, o imposto sobre a renda na Brasil encontra-se ainda muito aquém de contribuir favoravelmente para uma melhora nas iniquidades do Sistema Tributário Brasileiro. A crescente evolução dos impostos sobre a renda no período 1970-1988, está baseada essencialmente no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, cuja possibilidade de repasse, comparativamente ao imposto sobre renda de pessoas físicas, é bastante grande.

Os impostos sobre o patrimônio são pouco explorados no Brasil, além do que, no concernente aos impostos sobre propriedades imobiliárias a possibilidade de repasse existe, e vale dizer, não fica muito aquém da existente no caso dos tributos indiretos, traduzindo-se em efeitos negativos tanto para a equidade vertical, quanto para a equidade horizontal.

Atentando-se para os impostos sobre transações, torna-se patente a regressividade social embutida no Sistema Tributário Brasileiro. O carater regressivo dos tributos indiretos é dado pela maior facilidade de transferencia do ônus tributário para o consumidor final, através dos preços dos produtos (o tributo é normalmente computado como um custo para o produtor). Vale a ressalva de que em produtos cujos preços são regulados pelo Governo a transferencia do gravame torna-se um pouco mais difícil.

Somando-se o carater regressivo próprio dos tributos indiretos ao forte peso destes na estrutura tributária brasileira tem-se montado seu quadro de regressividade.

Os principais tributos indiretos, quais sejam o ICM e o IPI (em ordem crescente de importância), possuem juntos o maior peso na arrecadação tributária, superando consideravelmente a arrecadação dos impoastos sobre a renda.

O fator regressivo é dado por estes tributos à medida em que ao serem repassados aos preços, qualquer consumidor, independente do seu nível de rendimento, ao comprar determinado produto paga o mesmo montante de imposto; além do que, deve-se levar em conta que existe uma queda no consumo à medida que aumentam os rendimentos. Some-se a este um outro fator: nos estratos de rendimento mais elevado, normalmente, existe maior peso no consumo de produtos tributados de forma insignificante ou até mesmo isentos, comparativamente aos estratos de rendimentos inferiores.

As Contribuições Socias constituem-se num outro fator que vem contribuir para o agravamento da regressividade do Sistema Tributário Brasileiro. Esta conclusão deve-se ao fato principal de que em sendo contribuições compulsórias, normalmente incidentes sobre a folha de salários, acabam por funcionar em última instância como tributos indiretos. Vale lembrar que a arrecadação dos principais fundos tem elevado peso, com alguns deles colocando-se muito próxima à arrecadação dos principais tributos.

Finalmente cabe notar, que apesar das reformas dadas pela nova Constituição aprovada em outubro de 1988, pouco se avançou em direção a uma melhora nos pontos de iniquidade existentes no sistema tributário brasileiro, postergando-se, assim, uma solução a questão da justiça fiscal.

BIBLIOGRAFIA

BACHA E. L. Política Econômica e Distribuição de Renda, Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1978

BEINER, S. Os Investimentos Governamentais na Infra-Estrutura Social: O Caso do Finsocial, T.D.I., IPAE/INPES, N. 136 , Rio de Janeiro, 1988

BUCHANAN, J. M., McCORMIK R. E. e TOLLISON R.D., El Análisis Economico de lo Político - Lecturas sobre la Teoría de la Elección Pública, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984

BUCHANAN, M. J. e FLOWERS R.M., The Public Finances - An Introductory Textbook, IRWIN HOMEWWOD, Illinois, 1987.

COUTINHO, M. C., "Financiamento de Programas Sociais, com Especial Atenção ao Atendimento Médico", Revista de Administração Pública, V22, N.2, 1987

GIANBIAGI, F. E VILLELA R. Uma Abordagem Crítica das Recentes Propostas de Reformulação do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, Anais da ANPEC, V.3, Belo Horizonte, 1988

LONGO C. A., Em Defesa de um Imposto de Renda Abrangente, Estudos Economicos - FIPE, São paulo, Ed. Pioneira, 1984

_____ Finanças Públicas - Uma Introdução, IPE/USP, São Paulo, 1984, (Relatório de Pesquisa - 22)

MUSGRAVE R. A. e MUSGRAVE P.B., Finanças Públicas - Teoria e Prática, Rio de Janeiro, Ed. Campus, 1980

OLIVEIRA F. A., A Crise do Sistema Fiscal Brasileiro (1945-1983), Tese de Doutoramento, IE/UNICAMP, Campinas, 1985

_____ A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil, São Paulo, Ed. Brasil Debates LTDA, 1981

REZENDE da SILVA, F.A. Finanças Públicas, São Paulo, Ed. Atlas, 1985

REZENDE da SILVA, F.A. e SILVA, B.A. Fundos Sociais, T.D.I., IPEA/INPES, N.85, Rio de Janeiro, 1986

REZENDE da SILVA, F.A. O Imposto sobre a Renda das Empresas, IPEA/INPES, série monografica, N. 19, Rio de Janeiro, 1975

_____ O Imposto sobre a Renda e a Justiça Fiscal, IPEA/INPES, série monográfica, N.14, Rio de Janeiro, 1974

_____ A Política Social e a Crise Econômica, T.D.I., IPEA/INPES, N.111, Rio de Janeiro, 1987

_____ (coord.) Proposta de Reformulação do Sistema Tributário Brasileiro, T.D.I., IPEA/INPES, N.104, 1987

REZENDE da SILVA, F.A. e AFONSO, J.R.R. A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição, T.D.I., IPEA/INPES, N.121, Rio de Janeiro, 1987

SERRA, J. "O Sistema Tributário: Diagnóstico e Reforma", Revista de Economia Política, São Paulo, 3 (1) : 5-29, 1983

SILVA, B. A. Um Estudo sobre as Contribuições Sociais, UFRJ/IEI, Rio de Janeiro, 1987

SILVA, M.C. O Orçamento Brasileiro: Seu Projeto Atual e as Reformulações Propostas no Projeto Constitucional, T.D.I., IPEA/INPES, N.123, 1987

VERSANO, R. Avaliação do Sistema Tributário Proposto no Projeto de Constituição, T.D.I., IPEA/INPES, N.122, Rio de Janeiro, 1987