

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**EVERSON VIEIRA DOS SANTOS**

**CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA SOBRE O CUSTO DO CESTO BÁSICO DA  
REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

**Porto Alegre**

**2011**

**EVERSON VIEIRA DOS SANTOS**

**CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA SOBRE O CUSTO DO CESTO BÁSICO DA  
REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Doutor em Economia, ênfase em Economia do Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Eugenio Lagemann

**Porto Alegre**

**2011**

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)  
Responsável: Biblioteca Gládis W. do Amaral, Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS

S237c

Santos, Everson Vieira dos

Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico na Região Metropolitana de Porto Alegre / Everson Vieira dos Santos . – Porto Alegre, 2011.

154 f : il.

Orientador: Eugênio Lagemann.

Ênfase em Economia do Desenvolvimento.

Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

1. Tributação : Cesta Básica : Porto Alegre, Região Metropolitana de (RS).
2. Carga tributária : Brasil. I. Lagemann, Eugênio. II. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia. III. Título.

CDU 336.22

**EVERSON VIEIRA DOS SANTOS**

**CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA SOBRE O CUSTO DO CESTO BÁSICO DA  
REGIÃO METROPOLITANA DE PORTO ALEGRE**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como quesito parcial para obtenção do título de Doutor em Economia, ênfase em Economia do Desenvolvimento.

Aprovada em: Porto Alegre, 29 de abril de 2011.

---

Prof. Dr. Eugenio Lagemann – PPGE - Orientador  
UFRGS

---

Prof. Dr. Stefano Florissi - PPGE  
UFRGS

---

Prof. Dr. Carlos Nelson dos Reis  
PUC RS

---

Prof. Dr. Adelar Fochezatto  
PUC RS

## **AGRADECIMENTOS**

São várias as pessoas que contribuíram diretamente ou indiretamente na realização desta tese de doutorado. Inicialmente, sou grato ao Programa de Pós Graduação em Economia (PPGE) da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), que possibilita aos alunos a ampliação dos seus conhecimentos, incentivando sempre o caminho da pesquisa e do crescimento científico. Assim, agradeço a todos os professores do PPGE, de quem tive o privilégio de receber ensinamentos, bem como as funcionárias do Programa, que foram sempre atenciosas.

Ao pessoal da Biblioteca de Economia que presta um tratamento cordial e educado. Também recebi a orientação do Vinicius da Silva, sobre as normas de trabalhos acadêmicos.

Ainda na UFRGS, devo prestar meus agradecimentos ao IEPE, na pessoa do seu Diretor, professor Lovois de Andrade Miguel, que me deu apoio e incentivo para trilhar este caminho de doutoramento, e aos meus colegas de trabalho Luci Lucas Coutinho, José Antonio de Seixas Villanova Filho e Vinícius Ribeiro, pelo apoio.

À professora Giselle Spindler e ao professor Marcelo Nunes, que contribuíram no enriquecimento deste trabalho.

Agradecimento especial presto ao meu orientador, professor Dr. Eugenio Lagemann, que me apoiou no desenvolvimento desta tese de doutorado, apresentando seu diagnóstico, apontando os problemas, propondo soluções e incentivando sempre o estudo e a pesquisa.

Recebi uma orientação valiosa para o entendimento da legislação tributária do Plantão Fiscal da Receita Federal de Porto Alegre, bem como a confirmação das seqüências das leis, das alíquotas e de procedimentos fiscais que deveriam ser seguidos.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, que proporcionou o conhecimento das alíquotas do ICMS sobre os produtos do Cesto Básico.

Finalizando, agradeço aos meus filhos Bibiana e Icaro, que também foram minha fonte de motivação para este trabalho, e à minha esposa, pelo apoio. A minha mãe Isoldi e ao meu pai Cléo, pelo incentivo na realização desta tese.

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é estimar a participação dos principais tributos indiretos e contribuições (IPI, ICMS, PIS e COFINS) incidentes sobre os preços de dezembro de 2008, dos cinquenta e quatro produtos que formam o Cesto Básico calculado mensalmente pelo Centro de Estudos e Pesquisa Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Assim, estimou-se a participação individual e total dos tributos indiretos e contribuições na formação do preço de cada um dos produtos do referido cesto. Estudou-se, ainda, a carga tributária brasileira no período de 1994 a 2008, bem como a sua relação com o Produto Interno Bruto (PIB), estabelecendo-se comparações com o cenário internacional. Apresenta-se a participação dos tributos diretos e indiretos na formação da carga tributária brasileira, com base nos princípios tributários constitucionais de justiça social e equidade fiscal. Ainda, com este foco de discussão, são tratadas as bases econômicas da tributação, considerando os principais tributos diretos e indiretos da estrutura tributária brasileira. Finalizando, apresentam-se a teoria econômica acerca da tributação e de equilíbrio de mercado, as incidências dos tributos indiretos e os grupos de produtos estudados.

**Palavras-chaves:** Cesto Básico. Tributação. Justiça social.

## **ABSTRACT**

The objective of the present paper is to estimate the share of the main indirect taxes (IPI, ICMS, PIS and COFINS) levied over the December 2008 prices of the fifty-four products that make up the Basic Food Basket, calculated monthly by the Federal University of Rio Grande do Sul (UFRGS) Center for Economic Studies and Research. Then, we estimated the individual and total share of the indirect taxes in making up the price of each one of the products that make up that basket. We studied the Brazilian tax load in the period between 1994 and 2008, as well as its relationship to the Gross Domestic Product (GDP), making comparisons against the international scenario. We present the role of direct and indirect taxes in the make-up of the Brazilian tax load based on the constitutional tax principles of social justice and fiscal equity. Still focused on this discussion, we address the economic bases of taxation considering the main direct and indirect Brazilian taxes. Concluding, we present the economic theory of taxation and market balance, the indirect levied and the groups of product studied.

**Key words:** Basic Food Basket. Taxation. Social justice.



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Participação dos tributos diretos na carga tributária brasileira: 1995-2008 .....	44
Gráfico 2 - Divisão da receita fiscal brasileira por esfera governamental 1990.....	77
Gráfico 3 - Divisão da receita fiscal brasileira por esfera governamental 2008.....	77
Gráfico 4 - Efeito do aumento de imposto para curva de oferta perfeitamente elástica.....	81
Gráfico 5 - Efeito do aumento de imposto para curva de oferta perfeitamente inelástica.....	82
Gráfico 6 - Efeito da redução do imposto específico sobre o equilíbrio de mercado.....	85
Gráfico 7 - Equilíbrio de mercado sem existência de imposto.....	88
Gráfico 8 – Equilíbrio de mercado com existência de imposto.....	89
Gráfico 9 – Distribuição da carga tributária por grupos de produtos do Cesto Básico.	127

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Distribuição do valor agregado por etapa de produção.....	29
Quadro 2 – Tributos diretos, produto interno bruto e carga tributária bruta: 1995-2008.....	43
Quadro 3 - Participação dos tributos indiretos na carga tributária brasileira: 1995-2008.....	47
Quadro 4 – Carga tributária, renda per capita, índice de pressão fiscal e distribuição de renda de alguns países: 1991.....	52
Quadro 5 – Produto interno bruto brasileiro e carga tributária bruta: 1994-2008.....	62
Quadro 6 – Competências impositivas segundo a Constituição Federal do Brasil.....	75
Quadro 7 – Tributos indiretos com regimes fiscais, base de incidência e competências tributárias.....	104
Quadro 8 – Alíquota de incidência em produtos do Cesto Básico.....	105
Quadro 9 – Incidência do imposto sobre produtos industrializados: cigarro.....	108
Quadro 10- Produtos industrializados do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre e tributação.Dezembro de 2008.....	117

Quadro 11 – Produtos do Cesto Básico e alíquotas nominais e efetivas.....120

Quadro 12 – Produtos semielaborados do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre e tributação. Dezembro de 2008.....122

Quadro 13 – Produtos in natura do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre e tributação. Dezembro de 2008.....125

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Composição da carga tributária (excluindo previdência) de países selecionados(% do PIB).....56

Tabela 2 – Carga tributária - Brasil e países membros da OCDE - 2007 .....60

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CTB – Carga Tributária Bruta  
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
DIEESE – Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos  
FEE – Fundação de Economia e Estatística  
FGTS – Fundo de Garantia de Tempo de Serviço  
FPE – Fundo de Participação dos Estados  
FPM – Fundo de Participação dos Municípios  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário  
IC<sub>E</sub> – Imposto sobre o Comércio Exterior  
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação  
IEPE – Centro de Estudos e Pesquisas Econômicas  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores  
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física  
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica  
ISS – Imposto sobre Serviços  
ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis.  
ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações  
ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

OCDE – Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEA – População Economicamente Ativa

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

POF – Pesquisa de Orçamentos Familiares

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

REFRI – Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
1.1 OBJETIVOS .....	25
1.2 METODOLOGIA.....	26
<b>2 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>31</b>
2.1 PRINCÍPIOS RECOMENDADOS EM TRIBUTAÇÃO .....	31
2.2 BASES ECONÔMICAS DA TRIBUTAÇÃO .....	37
<b>2.2.1 Tributos Diretos</b> .....	<b>40</b>
<b>2.2.2 Tributos Indiretos</b> .....	<b>44</b>
2.3 CONSIDERAÇÕES A CERCA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....	48
2.4 CENÁRIO INTERNACIONAL E CARGA TRIBUTÁRIA.....	54
2.5 RELAÇÃO ENTRE O PRODUTO INTERNO BRUTO E A CARGA TRIBUTÁRIA ...	61
<b>2.5.1 Condicionantes da Receita Fiscal de 1994 a 2008.</b> .....	<b>62</b>
2.6 DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA POR ESFERA GOVERNAMENTAL.....	72
<b>3 CESTO BÁSICO E TRIBUTAÇÃO INDIRETA</b> .....	<b>77</b>
3.1 ENFOQUE TEÓRICO DA REDUÇÃO DE IMPOSTO SOBRE O EQUILÍBRIO DE MERCADO.....	78
3.2 O PESO MORTO DOS IMPOSTOS.....	86
3.3 INCIDÊNCIAS DOS TRIBUTOS INDIRETOS .....	91
<b>3.3.1 Incidência do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS</b> .....	<b>96</b>
<b>3.3.2 Incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI</b> .....	<b>98</b>
<b>3.3.3 Incidência de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS</b> .....	<b>100</b>
3.4 OS CASOS DA TRIBUTAÇÃO ESPECIAL .....	107
3.5 DIVISÃO DOS PRODUTOS DO CESTO BÁSICO POR GRUPOS .....	110

3.6 CLASSIFICAÇÃO DOS CICLOS PRODUTIVOS, DE DISTRIBUIÇÃO E DE COMERCIALIZAÇÃO.....	111
3.7 CESTO BÁSICO E APURAÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS.....	115
3.7.1 Produtos Industrializados .....	116
3.7.2 Produtos semielaborados .....	122
3.7.3 Produtos in-natura .....	123
3.7.4 A incidência tributária e o custo do Cesto Básico .....	125
4 CONCLUSÃO .....	129
REFERÊNCIAS.....	136
ANEXO A - Receita Tributária por Tributo e Competência – 1990 e 1991 (CR\$ milhões).....	144
ANEXO B - Receita Tributária por Tributo e Competência – 1992 e 1993 (CR\$ milhões).....	145
ANEXO C - Receita Tributária por Tributo e Competência – 1994 e 1995 (R\$ milhões).....	146
ANEXO D - Receita Tributária por Tributo e Competência – 1996 e 1997 (R\$ milhões).....	147
ANEXO E - Receita Tributária por Tributo e Competência – 1998 e 1999 (R\$ milhões).....	148
ANEXO F - Receita Tributária por Tributo e Competência – 2000 e 2001 (R\$ milhões).....	149
ANEXO G - Receita Tributária por Tributo e Competência – 2002 e 2003 (R\$ milhões).....	150
ANEXO H - Receita Tributária por Tributo e Competência – 2004 e 2005 (R\$ milhões).....	151
ANEXO I - Receita Tributária por Tributo e Competência – 2006 e 2007 (R\$ milhões).....	152
ANEXO J - Receita Tributária por Tributo e Competência – 2008 (R\$ milhões) ...	153



## 1 INTRODUÇÃO

Um dos temas de extrema relevância atualmente e de recorrente aparição nos meios de comunicação social brasileiros tem sido a carga tributária e a reforma tributária constante na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 233/2008, lançada em 28/02/08 pelo Ministério da Fazenda, a qual está em tramitação no Congresso Nacional. A necessidade de uma profunda revisão na atual estrutura tributária do país é reconhecida por diversos segmentos sociais brasileiros, como também pelo próprio governo.

A questão tributária envolve conflito de ideologias, complexidade e transferência de natureza compulsória, uma vez que se deve abrir mão do recurso individual em favor do coletivo, sendo, assim, alvo de contestação por parte da sociedade.

Segundo a Receita Federal (2002) existem basicamente três razões que ajudam explicar o clamor por reforma tributária:

- a) a falta de legitimidade do atual sistema tributário;
- b) a desestabilização do equilíbrio das forças que sustentam o sistema de tributação;
- c) a necessidade de adaptação do sistema tributário ao dinamismo econômico.

A primeira razão tem justificado as várias manifestações que acabaram em reformas ao longo da história. O desenho do sistema tributário deve ser acordado entre os diversos segmentos da sociedade, isto é, o processo de concepção ou de mudanças no sistema tributário deve ter origem no consenso dos agentes econômicos que vão transferir parte dos seus esforços produtivos para o Estado. A não contemplação dessa idéia caracteriza a tributação sem representação (*No taxation without representation*).

A segunda razão diz respeito ao pacto social que determinaria a implementação e a dimensão da carga tributária (tamanho do Estado) entre os diferentes segmentos sociais, bem como a forma de reparti-la entre os mesmos,

refletindo-se inclusive na redistribuição de renda sobre as classes sociais. Alega-se que com o passar do tempo e com as mudanças na legislação, os parâmetros, que originaram pactos sociais tributários podem ser alterados, modificando a estrutura sócio-tributária, causando perdas a determinados grupos sociais, que reivindicarão medidas corretivas. Assim, sempre que houver uma desestabilização no equilíbrio de forças que sustentam o sistema de tributação, certos grupos sociais podem se sentir prejudicados em termos de distribuição tributária e buscarão justiça tributária ou reformas tributárias.

O último argumento da explicação para clamar reformas tributárias está associado à evolução das bases econômicas da tributação, ou seja, estas devem acompanhar o dinamismo de crescimento econômico de uma nação, assentando-se sobre as variáveis econômicas que comandam o processo de crescimento econômico.

Considerando-se as razões acima apresentadas, pode-se presumir que reformas tributárias fazem parte da adequação dos meios de financiamento dos gastos do Estado ao processo de crescimento econômico, social e político de um país, num longo horizonte de tempo.

Varsano (1996) apontou que uma das características importante e marcante da evolução do sistema tributário nacional é a lentidão, uma vez que ela reflete as fortes resistências de segmentos da sociedade e do Estado em realizá-las.

Atualmente, este tema cada vez mais tem se destacado na vida social e econômica do País, visto que exerce influência direta na renda dos indivíduos, nos custos de produção das empresas, no nível de competitividade nacional, na formalização do mercado de trabalho e na eficiência produtiva do país.

Quanto ao desejo de uma reforma tributária, o trabalho de Lima (1999) registrou que, em 1999, existia um sentimento generalizado na sociedade brasileira da necessidade de uma reforma tributária. A justificativa estava nas rápidas transformações que a economia mundial vinha vivenciando naquela década, principalmente a intensa integração dos mercados, de forma que um sistema tributário não poderia se constituir num entrave ao crescimento econômico e nem reduzir a produtividade econômica do País.

Ainda, segundo Lima (1999), grande parte das deficiências do sistema tributário nacional teve origem na Constituição de 1988, que reformulou totalmente o papel do Estado na economia, inclusive o sistema tributário, dando um sentimento aos especialistas que a Carta Magna teria alterado o sistema de financiamento, tornando-o insuficiente para o tamanho do Estado que nela foi definido. Esta visão foi confirmada com a criação de vários tributos depois da promulgação da Constituição, como por exemplo, a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) em 1989; o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) em 1993 e recriado como Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) em 1996. Ressalta-se ainda que a CPMF teve aumentos de alíquotas em 1999 de 0,20% para 0,38% e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) aumento em 1990 de 0,5% para 2,0% e novamente em 1999 para 3,0%.

Segundo Varsano (1996), o sistema tributário criado pela Constituição de 1988 resultou de um processo participativo, no qual os atores principais eram políticos. Foi permitida a participação popular através de emendas, como também a intensa participação de todos os constituintes, fazendo com que houvesse o mais amplo debate já registrado no Brasil. Contudo, ressalta o autor, embora houvesse um assessoramento técnico, as decisões foram eminentemente políticas.

Em relação aos problemas relatados, o Governo defende a reforma tributária como perspectiva de corrigi-las, e concomitantemente, argumenta que revisão tributária é um meio para dar continuidade ao crescimento econômico sustentável, mantendo um ambiente produtivo estável, com baixo nível de inflação e capaz de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

O Governo editou uma cartilha explicativa<sup>1</sup> sobre a proposta da reforma tributária, à qual apresenta os possíveis benefícios ao país, que são:

---

<sup>1</sup> Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>. Acessado: 17 dez. 2009.

- a) a simplificação e desburocratização do sistema tributário, reduzindo significativamente o número de tributos e o custo de cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelas empresas;
  - b) o aumento da formalidade, distribuindo mais eqüitativamente a carga tributária;
  - c) a eliminação das distorções da estrutura tributária, diminuindo o custo dos investimentos e das exportações;
  - d) a eliminação da guerra fiscal, resultando em aumento dos investimentos e da eficiência econômica;
  - e) o avanço importante na política de desoneração, reduzindo o custo tributário para as empresas formais, para os consumidores e ampliando a competitividade do País; e
  - f) o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional, introduzindo mecanismos mais eficientes de desenvolvimento das regiões mais pobres.
- (<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf> p.3)

Dos itens mencionados, a necessidade de uma reforma tributária defendida pela classe empreendedora brasileira diz respeito aos custos que as empresas incorrem ao realizar o pagamento das suas obrigações com o fisco, bem como o aumento dos custos de produção proveniente da tributação.

Na visão de Batista (2002), o sistema tributário é considerado excessivamente complexo e oneroso em termos de custos de administração para o contribuinte. O autor considera o número de impostos exagerado, suas alíquotas são altas demais, as bases de incidência são inadequadas, além disso, prevalece a percepção da não existência de uma contraprestação adequada em termos de serviços públicos essenciais, como educação, saúde, segurança e infraestrutura que proporcionem ao contribuinte o sentimento de retribuição satisfatória pelos impostos e contribuições exigidos por lei.

Segundo Lima (1999), a redução da eficiência econômica em função do sistema tributário nacional era devido ao elevado número de alíquotas de IPI e ICMS e pela existência de tributos cumulativos<sup>2</sup> como a COFINS, PIS e PASEP.

Segundo a Cartilha da Reforma Tributária, lançada pelo Governo Federal<sup>3</sup>, o Brasil é apontado pelo Banco Mundial como o recordista internacional em tempo

---

<sup>2</sup> Nas incidências cumulativas o imposto pago numa etapa da cadeia de produção não gera crédito para as etapas de produção seguintes.

gasto pelas empresas para cumprirem as obrigações tributárias, isso ocorre pelos altos custos burocráticos para se apurar e recolher as obrigações tributárias.

O trabalho de Ferreira (2006) discutiu a questão da estrutura tributária, enfocando, além dos impactos distributivos tributários, o dimensionamento da carga tributária que é imposta à sociedade, sendo considerada excessiva pela autora.

Ainda, segundo Ferreira (2006, p. 19), no sistema tributário existem despesas que vão além dos valores do próprio tributo, chamados de custo dos tributos<sup>4</sup>, os quais são:

- a) os tributos, qual seja, o valor arrecadado;
- b) os custos operacionais tributários;
- c) os custos de distorção.

Os custos operacionais tributários estão ligados aos custos envolvidos no processo de tributação, ou seja, são os custos relativos a todos os procedimentos necessários desde o momento do conhecimento do fato gerador do tributo até a efetiva liquidação da obrigação tributária. Os custos operacionais tributários ocorrem tanto em nível do contribuinte, quanto em nível de governo. Quando estes referirem-se ao contribuinte chamam-se de custos de conformidade e quando se referem ao ente público chamam-se de custos de administração. Os custos de conformidade compreendem, entre outros, os gastos de recursos monetários, tanto das empresas, como das pessoas físicas, os quais são: a contratação de profissionais, acompanhamento de legislação e preenchimento de documentação. Já os custos da administração pública ocorrem nos três níveis de poderes, ou seja, nos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Estes, por sua vez, devem discutir e aprovar as leis, fiscalizar e julgar os conflitos entre os contribuintes e o Governo.

Já os custos de distorção são aqueles que alteram os preços relativos de produtos e fatores de produção na economia, decorrente de tributação, e que

---

<sup>3</sup> Disponível: <[www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf](http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf)>

<sup>4</sup> Maiores detalhes ver Ferreira, 2006, pág.18.

acabam influenciando a forma de alocação dos recursos produtivos, ou seja, na decisão dos agentes econômicos quanto à aplicação dos seus fatores de produção.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2008), os custos que as empresas brasileiras incorrem para cumprir as obrigações acessórias com o fisco são de aproximadamente 1,5% do faturamento das empresas. Em 2007 foi estimado um custo de mais de R\$ 35 bilhões para que as empresas pudessem cumprir toda a burocracia exigida pelo poder público, é o custo das empresas para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação e atendimento das obrigações com o fisco.

Ainda, segundo o IBPT, as razões da complexidade do sistema tributário brasileiro são as seguintes: a) são 61 tributos cobrados, entre impostos, taxas e contribuições; b) estão em vigor mais de 3.200 normas que o contribuinte deve conhecer para ficar em dia com o fisco (55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas); c) São 97 obrigações acessórias (declarações, formulários, livros, guias, etc.); e d) a forma de cálculo e incidência dos tributos, escondem o verdadeiro custo da tributação para o consumidor, como, por exemplo, o cálculo “por dentro” e o efeito cascata.

Quanto maior for a complexidade do sistema tributário de um país, maior será o grau de dificuldades de fiscalização e arrecadação dos tributos, determinando custos mais elevados às empresas e ao governo, reduzindo, assim, a eficiência produtiva do país. No entanto, deve-se ressaltar que, nos últimos anos, o avanço tecnológico na área governamental está incrementando as técnicas e os métodos de combate à sonegação fiscal.

Varsano (1996) argumenta que uma reforma tributária afeta todos os agentes econômicos, e que alterações radicais provocam enormes mudanças de preços relativos da economia, além disso, variações abruptas na carga tributária são capazes de gerar o caos econômico ou até falência do Estado.

Segundo Viana et al. (2000), ao se falar em mudança no sistema tributário brasileiro, o cerne da questão fica em torno da questão federativa e da

competitividade empresarial, deixando-se de lado, no entanto, o estudo do impacto do sistema tributário nacional sobre a distribuição de renda e a pobreza. Pouca atenção tem sido dada aos impactos distributivos da reforma tributária e a possibilidade de instrumentos tributários serem utilizados na definição de uma política de melhoria na distribuição de renda e da redução da pobreza.

Neste sentido, resgata-se Longo (1986 apud SANSON 1991, p.107), que constatou que a Constituição de 1967 já previa que os Estados deveriam isentar do ICM os produtos de primeira necessidade. Contudo, a Ementa Constitucional, nº1, de outubro de 1969, não reeditou aquele dispositivo. Sanson (1991) registra que a questão voltou novamente a ser levantada, quando foi discutida a reforma constitucional de 1988, cogitando-se a possibilidade dos Estados isentarem os bens de consumo essenciais do ICMS.

A prática de usar alíquotas reduzidas para alimentos de primeira necessidade é adotada em muitos países europeus, como França, Holanda e Alemanha, conforme Balbinotto (1993).

Se o propósito de uma reforma tributária é melhorar a repartição da renda, recomenda-se que se considere a observância do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos. A tributação abrangente sobre o consumo com alíquotas mais modestas poderá proporcionar ganhos de receita ao Governo, através do desincentivo à sonegação, melhorando as precárias condições de sobrevivência do trabalhador (Rezende, 1993).

Sanson (1991) argumentou que a isenção dos tributos aos produtos básicos pode ter diferentes tipos de consequências, nem sempre haverá benefícios para o público alvo, devido aos possíveis ajustamentos dos agentes econômicos do mercado. A justificativa para busca da implementação de uma medida deste gênero é o seu caráter distributivo, visto que o consumo desses produtos essenciais afeta fortemente as famílias de reduzido poder aquisitivo.

Segundo Tomich, Magalhães e Guedes (1997), a população pertencente aos estratos sociais de baixa renda e que apresentam deficiências de consumo poderia ter suas condições melhoradas se fossem alvo de políticas públicas, como, por exemplo, a redução dos preços dos alimentos que compõem o cesto

básico, através da redução do ICMS. Os autores consideram esta medida equivalente a um aumento do salário real deste estrato da população.

De acordo com Balbinotto (1993), a redução do ICMS incidente sobre os preços dos produtos integrantes de uma cesta básica teria caráter distributivo, uma vez que o consumo deste tipo produto afeta principalmente as famílias de reduzido poder aquisitivo. O autor considerou na sua análise a incidência tributária em mercados competitivos representados através da oferta e demanda.

Um cesto básico é um termo genérico que compreende um conjunto de bens que atendem às necessidades essenciais de alimentação dos consumidores pelo período de um mês, considerando as características de cada estado, região ou localidade.

Além de várias regiões metropolitanas do País, muitas cidades do Rio Grande do Sul, tais como Rio Grande, Santa Maria, Bagé, Pelotas e Santo Ângelo elaboraram e mantêm um cesto básico para suas regiões e realizam o acompanhamento mensal dos preços de seus produtos, com vistas a informar a população local sobre o dispêndio com a aquisição dos mesmos. Mas, uma despesa importante dentro do custo de um cesto básico é a carga tributária incidente sobre os produtos, o qual não é transparente e nem conhecida pelo consumidor.

Assim sendo, a justificativa desta pesquisa está em apurar a carga tributária indireta incidente sobre os preços dos produtos que compõem um cesto básico, bem como contribuir com debate das bases econômicas da tributação e das políticas públicas que visem à justiça social.

Então, a presente tese buscou identificar e estimar os principais tributos indiretos incidentes sobre os preços dos produtos que compõem a estrutura do Cesto Básico calculado para Região Metropolitana de Porto Alegre (RMPA) pelo Centro de Estudos e Pesquisas Econômicas (IEPE)/UFRGS, desde 1980.

Utilizaram-se as informações de preços dos produtos do mês de dezembro de 2008, como referência para a estimativa da carga tributária. Além disso, analisou-se a composição e a distribuição da carga tributária à luz das bases econômicas da tributação, ou seja, as escolhas das variáveis econômicas que se



constituem em base de tributação, considerando os conceitos de tributação direta e indireta.

O estudo se encontra dividido em mais três capítulos, sendo que ainda nesta introdução são apresentados os objetivos da presente tese, bem como a metodologia empregada no seu desenvolvimento.

No segundo capítulo, aborda-se a estrutura tributária brasileira de 1995 a 2008, enfocando os tributos diretos e os tributos indiretos e suas relações com as bases econômicas da tributação. Relaciona-se a carga tributária com o Produto Interno Bruto (PIB) estabelecendo-se comparações a nível internacional, com o intuito de situar o Brasil neste cenário. Ainda, neste capítulo, apresentam-se os principais condicionantes da arrecadação fiscal brasileira no período mencionado e a questão federativa.

No terceiro capítulo é apresentado o referencial teórico dos efeitos da tributação sobre o equilíbrio de mercado e os casos da ineficiência alocativa dos impostos. Também, numeram-se as situações de incidências dos tributos indiretos estimados no presente trabalho. Neste mesmo capítulo, apresenta-se a divisão dos produtos do Cesto Básico estudado, com os resultados da estimação dos tributos<sup>5</sup> indiretos para cada um dos produtos estudados, considerando-se os preços de dezembro de 2008, como também o peso destes tributos sobre o custo total do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre. No capítulo seguinte é apresentada a conclusão do trabalho.

---

<sup>5</sup> Neste trabalho, o termo tributo engloba impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e econômicas que contribuem para a formação da receita orçamentária dos entes públicos. De acordo com o art. 5º do Código Tributário Nacional “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” No entanto, o capítulo denominado “Sistema Tributário Nacional” da Constituição Federal nos seus artigos 148 e 149, autoriza à União instituir empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Como os tributos desempenham funções fiscais extrafiscal ou parafiscal, então vários juristas consideram que são cinco as espécies de tributos, ou seja, os tributos abrangem os impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais e econômicas.

## 1.1 OBJETIVOS

O objetivo geral da pesquisa é identificar os principais tributos indiretos incidentes sobre os preços dos cinquenta e quatro produtos do Cesto Básico calculado mensalmente pelo Centro de Estudos e Pesquisas Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – IEPE – UFRGS, estimando seus efeitos ou participação na formação dos preços dos mesmos.

Como objetivos específicos apresentam-se:

- a) estudar a estrutura tributária brasileira desde 1995, enfocando as bases econômicas da tributação;
- b) identificar os tributos indiretos incidentes sobre os produtos que compõem a estrutura de consumo do Cesto Básico do IEPE, em 2008, bem como a sua natureza tributária e alíquotas;
- c) quantificar individualmente o valor dos principais tributos indiretos incidentes sobre os preços de cada um dos cinquenta e quatro produtos do Cesto Básico;
- d) estimar os efeitos da carga tributária total sobre o Custo do Cesto Básico do IEPE/UFRGS.

## 1.2 METODOLOGIA

A pesquisa tem como base de estudo os produtos que compõem a estrutura de consumo do Cesto Básico do Centro de Estudos e Pesquisas Econômicas (IEPE) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, composto por cinquenta e quatro produtos, os quais possuem quantidades de consumo que visam atender às necessidades de sustento de uma família formada, em média, por quatro pessoas.

O cálculo do Cesto Básico tem como finalidade detalhar o comportamento dos preços em nível de varejo na Região Metropolitana de Porto Alegre, uma vez que seu custo é expresso em moeda vigente da época. Na sua composição incluem-se produtos de alimentação, higiene pessoal, limpeza, fumo e gás de cozinha.

A escolha dos produtos que compõem o Cesto Básico é realizada através da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), a qual indica os produtos e serviços mais consumidos pelas famílias entrevistadas, bem como a frequência de compra e os gastos totais com os respectivos produtos. Determinando-se os gastos totais com cada bem e o gasto total geral com todos os bens, pode-se obter a ponderação de cada bem no orçamento familiar e elaborar a estrutura de produtos do Cesto Básico. Além disso, a investigação familiar permite identificar as faixas de renda das famílias pesquisadas.

A ponderação dos cinquenta e quatro produtos do Cesto Básico em relação aos gastos totais das famílias selecionadas na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) que lhe deu origem é de 34,34%, com abrangência para faixa de renda entre um a vinte e um salários mínimos.

As informações de preços médios dos produtos foram retiradas do Boletim Econômico mensal de dezembro de 2008 do IEPE. Os preços médios mensais dos produtos do Cesto são calculados a partir de um levantamento de preço semanal em supermercados (portes: hiper, grande, médios e pequenos) e feiras livres de municípios da Região Metropolitana de Porto Alegre.

É foco desta pesquisa a identificação dos principais tributos indiretos que se fazem incidir sobre os produtos do Cesto Básico do IEPE. As informações pesquisadas na área tributária tiveram como fonte os bancos de dados de instituições governamentais federais (Receita Federal, IBGE, Secretária do Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-(IPEA), da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, da Fundação de Economia e Estatística (FEE) e de instituições de pesquisa privadas (SEBRAE, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário- IBPT).

Os produtos do Cesto Básico foram separados segundo sua natureza nos seguintes grupos: *industrializados, in natura e semielaborados*. Para a classificação dos produtos do Cesto Básico, quanto às etapas de produção, utilizou-se a adotada por Rezende (1991), que dividiu os produtos elaborados em quatro ou em cinco etapas. Segundo o autor os processos produtivos com quatro etapas produtivas são: Agricultores, Intermediários, Atacadistas, Varejistas e Consumidores. Os com cinco etapas compreendem: Agricultores, Cooperativas, Indústria, Atacadistas, Varejistas e Consumidores. Conforme Pereira et al (1996), quanto maior for o número de etapas produção, comercialização e distribuição de um produto, maior será o ônus tributário incidente sobre o mesmo.

Quanto ao cálculo da incidência tributária utilizaram-se as seguintes fórmulas, que permitem conhecer o valor do produto com imposto ou o valor sem imposto, a partir da alíquota.

$$V_t = V_o + t \cdot V_t \quad \text{ou} \quad V_t = (1/1-t) \cdot V_o \quad (1)$$

Onde:

$V_o$  = valor do produto sem imposto

$V_t$  = valor do produto com imposto

$t$  = alíquota do imposto

Exemplo: Sendo  $V_o = 100$  e  $t = 17\%$ , calculando  $V_t$ .

$$V_t = (1/1-0,17) * 100 \quad V_t = 120,48$$

$$\text{Valor da tributação: } V_t - V_o = 120,48 - 100,00 = 20,48$$

Ou ainda, pode-se conhecer o multiplicador tributário de “Vt” para “Vo”, com a seguinte fórmula:

$$te = (1/1-t) - 1 \quad \text{ou} \quad te = t/1-t \quad (2)$$

onde:

te = alíquota efetiva legal do imposto

t = alíquota legal do imposto

Exemplo: t = 17%

$$te = (1/1-0,17) - 1 = 1,2048 - 1 = 20,48\%$$

$$\text{ou } te = 0,17 / 1-0,17 = 0,2048 \quad \text{ou } 20,48\%$$

Recalculando o valor do produto sem imposto

$$V_o = (1/1+te) * V_t \quad \text{ou} \quad V_o = V_t - tV_t \quad (t > 0 \text{ e } te > t) \quad (3)$$

$$V_o = (1/1+0,2048) * 120,48 = 0,83 * 120,48 = 100$$

Com finalidade de esclarecer o procedimento utilizado na estimação dos tributos incidentes sobre os preços dos produtos do Cesto Básico, apresenta-se abaixo, o exemplo do açúcar que registrou um preço de R\$ 1,21 em dezembro de 2008, publicado no Boletim Econômico do IEPE. Neste cálculo, por hipótese, distribui-se uniformemente o valor adicionado em cada uma das cinco etapas de produção. Para este produto as alíquotas aplicadas foram: ICMS: 7,0%, PIS:0,65%, Cofins: 3,00% e IPI: 5,0%.

Etapas Produtivas	Valor Inicial	Valor Adicionado	Base tributária Cofins e Pis (3,65%)	Cofins e Pis Pago	Valor do produto após Cofins e Pis	IPI Pago (5%)	ICMS Pago (7%)	Preço do produto com tributação	Total de tributos
1	0	0,214343	0,214343	0,0078	0,222166				
2	0,2221	0,214343	0,436509	0,0159	0,452441				
3	0,4524	0,214343	0,666785	0,0243	0,691122				
4	0,6911	0,214343	0,905465	0,0330	0,938514				
5	0,9385	0,09546	1,033974	0,0377	1,071714	0,0535	0,0847	1,21	
Total				0,1188		0,0535	0,0847		0,2571

Quadro 1 - Distribuição do valor agregado por etapa de produção. Elaborado pelo autor.

O quadro acima apresenta as etapas de produção, o valor adicionado em cada uma das etapas de produção, bem como o valor estimado do PIS e a Cofins incidentes sobre estas etapas. Além disso, registra o valor do IPI e ICMS.

A partir do preço de mercado do açúcar, descontam-se os impostos relativos ao ICMS e IPI, sendo que o primeiro utiliza a sistemática de cálculo por “dentro” e o segundo a sistemática de cálculo por “fora”. O procedimento de cálculo de ambos será explicado mais adiante. Posteriormente, dividindo-se o preço do açúcar sem o ICMS e sem o IPI, pelo número de etapas de produção, chega-se ao valor adicionado por etapa produtiva, o qual é usado de base para cálculo do PIS e COFINS, os quais serão tomados como cumulativos<sup>6</sup> no processo de produção.

Por fim, somam-se os valores estimados para todos os tributos, obtendo-se o valor total da tributação incidente sobre o preço do açúcar. Assim, constata-se a partir do quadro, que o total de tributos incidentes sobre o preço do açúcar foi de R\$ 0,2571, que representa em termos percentuais uma alíquota efetiva de 21,25% sobre o preço do produto, bem mais alta do que as alíquotas nominais somadas, que totalizam 15,65%. A explicação para este registro é associada à incidência

<sup>6</sup> O PIS e a COFINS possuem duas regras gerais para apuração de incidência, podendo se utilizar a incidência cumulativa ou a incidência não cumulativa. O regime de incidência não cumulativo foi instituído em dezembro de 2002, para o PIS/PASEP, diplomado pela Lei nº 10.637 de 2002, e, em fevereiro de 2004, para o COFINS, pela Lei nº 10.833 de 2003. A alíquota do PIS/PASEP é de 1,65% e de 7,6% para a COFINS.

tributária em cascata, ou seja, ao efeito cascata do PIS e da COFINS, por incidirem em todas as etapas produtivas.

## **2 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA**

Neste capítulo abordam-se os princípios recomendados pela legislação tributária, enfocando as bases econômicas sobre as quais recai a tributação, e, posteriormente trata-se da carga tributária brasileira e internacional, os fatores que influenciaram o comportamento da arrecadação fiscal brasileira de 1995 a 2008 e a distribuição da receita tributária por esfera de governo.

### **2.1 PRINCÍPIOS RECOMENDADOS EM TRIBUTAÇÃO**

Através do sistema tributário, o Governo intervém diretamente na alocação dos fatores de produção e na distribuição de bens e serviço à sociedade brasileira, podendo, desta forma adotar políticas públicas destinadas à redução das desigualdades entre os indivíduos e entre as empresas, por meio da riqueza, da renda e do consumo. Assim sendo, o mecanismo de tributação se constitui em um poderoso instrumento para promoção de ajuste de natureza econômica e social, o qual representa o principal instrumento de política fiscal no atendimento dos recursos necessários para financiamento dos serviços prestados pelo Estado.

Desta maneira, a forma como vão ser distribuídos efetivamente os tributos e suas alíquotas entre os agentes econômicos contribuintes, se torna uma relevante questão social e econômica, uma vez que esta distribuição se concretiza na subtração dos recursos financeiros dos agentes em prol das necessidades de financiamento do ente público, que, por consequências, terá reflexos na vida das classes sociais e das empresas. A sociedade encontra no sistema tributário um instrumento estratégico que define a forma de financiamento das atividades que o Estado deve desempenhar visando à elevação do bem estar da social.



De acordo com Riani (2009), o funcionamento de sistema de tributação deveria alcançar de uma forma geral os seguintes objetivos: a) obter receitas para o financiamento dos serviços públicos; b) cada indivíduo deveria ser taxado de acordo com suas capacidades de pagamento; c) os tributos deveriam ser universais, colocados sem distinção a indivíduos em situações similares; e d) os tributos deveriam ser escolhidos de forma a minimizar sua interferência no sistema de mercado, a fim de não torná-lo mais ineficiente alocativamente.

Visando o alcance dos quatro pontos acima mencionados, o autor recomenda que alguns princípios sejam atendidos para que o modelo de sistema de tributação possa se aproximar do que seria considerado o mais justo possível. Entre eles, o princípio de capacidade de pagamento e da neutralidade.

Quanto ao primeiro princípio, Riani (2009) defende que o indivíduo deverá contribuir no custo total de oferta dos bens públicos de acordo com sua capacidade de pagamento: indivíduos com iguais condições devem contribuir no mesmo montante, enquanto deve existir um pagamento diferenciado entre indivíduos com capacidades de pagamento diferentes. Esta idéia de sacrifício é associada ao conceito da utilidade marginal do dinheiro, que, por sua vez, argumenta que a utilidade marginal da renda monetária diminui quando ocorrer acréscimos na renda. Quando se aplica o referido princípio, haverá tratamento de igualdade entre os iguais, ou seja, a equidade horizontal estará sendo preservada, como também haverá tratamento desigual aos diferentes, isto é, a equidade vertical será observada.

Na equidade horizontal presume-se que indivíduos com iguais capacidades de pagamentos devem contribuir para o financiamento dos serviços públicos com o mesmo montante, enquanto a equidade vertical atribui um nível de tributação diferente entre pessoas com rendas diferentes. A observância deste princípio favorece as classes de renda menos aquinhoadas.

Quando Riani (2009) aborda a neutralidade no sistema tributário, o autor destaca que a imposição de um tributo não pode gerar distorções nos preços relativos dos bens e serviços, uma vez que teria implicações sobre a decisão econômica dos agentes na alocação dos seus recursos. Sendo assim, é defendido

que o tributo seja universal, que seu reflexo sobre os bens e serviços similares ou com característica semelhantes seja sentido da mesma forma entre eles.

A aplicação do princípio de pagamento e das equidades horizontal e vertical é salientada em Musgrave e Musgrave (1980), que defendem que a questão da equidade na tributação é preenchida quando cada pessoa contribui para o custeio dos dispêndios governamentais de acordo com sua capacidade de pagamento. Assim, segundo os autores, o mesmo montante de impostos deve ser pago por pessoas que possuam capacidades de pagamento idênticas, já sobre pessoas com diferentes capacidades de pagamento devem incidir diferentes montantes de impostos.

Ainda, segundo Musgrave e Mugrave (1980), para obtenção da equidade horizontal, deve-se ter incidência igual de impostos para pessoas que detêm a mesma faixa ou escala de renda, enquanto a situação em que se utilizam impostos desiguais para pessoas com rendas diferentes formam o conceito de equidade vertical. Enfatizam que os dois conceitos são embargados no mesmo princípio de igual tratamento tributário.

Em um contexto globalizado, salienta-se a importância do Governo desenvolver uma política tributária com impactos redistributivos, beneficiando os mais pobres de forma que a tributação não onere relativamente os menos favorecidos em relação aos mais ricos, isto é, o governo deveria aplicar políticas fiscais objetivando o princípio da equidade, favorecendo a distribuição de renda no País.

Pereira (2009) também discute a equidade horizontal e equidade vertical, conectando-os ao princípio da progressividade, segundo o autor:

A capacidade contributiva visa igualar todos os cidadãos de maneira que o sistema seja justo para todos, como é o caso da equidade horizontal, que indica que todos os cidadãos no mesmo nível de renda devem pagar o mesmo nível de tributos, e a verticalidade, pela qual indivíduos de diferentes níveis de renda pagam tributos diferentes. Isso nos leva ao princípio da progressividade, ou seja, paga mais quem ganha mais. É sobre esse princípio que o Imposto de Renda é calculado (PEREIRA, 200, p.160).

Existe uma discussão em torno de qual seria o melhor indicador da capacidade de pagamento ou de sacrifício do contribuinte do fisco, a doutrina

predominante é de que seja a renda a variável mais adequada para esta finalidade, no entanto tem corrente de pensamento que atribuiu ao consumo esta função. Então, a seguir tem-se a discussão das duas teses, apresentadas e amplamente discutidas em Musgrave e Musgrave (1980) que destacam os argumentos de cada uma das correntes de pensamento.

A utilização da renda como variável de medida de capacidade de pagamento encontra argumentação na sua abrangência, uma vez que ela representa a remuneração pelo esforço empreendido pelos indivíduos. Ao se utilizar a renda como base de tributação, todos os tipos de renda são incluídos e o foco de mensuração concentra-se no ponto de vista das fontes de geração da renda, ou melhor, uma visão a partir de criação ou obtenção da renda pelos contribuintes do fisco.

Quando se considera o consumo e a poupança como sendo adequados para avaliar a capacidade de pagamento, o foco de análise centra-se no ponto de vista do uso ou da utilização dos recursos, ou seja, diz respeito à forma na qual o agente econômico alocará seus recursos. Ressalta-se que a decisão de poupar é vista como uma forma de postergar o consumo, tomada pelo indivíduo em função de suas preferências e variáveis de mercado.

A renda da pessoa mede sua capacidade econômica, e a tributação impõe o sacrifício ao indivíduo recaindo sobre o consumo ou sobre a poupança. Além disso, o reforço da tese que defende o consumo como base de tributação argumenta que o imposto incidente sobre renda não seria justo, uma vez que geraria uma bi-tributação da poupança. Nesta visão, os autores sinalizam que a bi-tributação seria correta quando interpretada no sentido que um imposto sobre a renda discrimina o consumo futuro, enquanto que um imposto geral sobre o consumo não o faria, sendo assim, em termos de eficiência, a tributação sobre o consumo poderia ser preferível em relação à tributação sobre renda.

A imposição tributária sobre a renda implicaria em redução do potencial de consumo futuro, uma vez que ele diminuiria o montante de renda a ser poupado, bem como reduziria os retornos que poderiam ser obtidos a partir desse montante.

O enfoque que defende a utilização da renda como base tributária e de medida de capacidade de pagamento argumenta que o imposto sobre o consumo se constitui numa sub-tributação da poupança, pois a renda que é consumida se sujeita à tributação, enquanto a renda poupada se beneficia com o adiamento da tributação, quando consumida no futuro ou, ainda, poderá escapar integralmente do fisco, caso o processo de acumulação seja contínuo. Esta situação é observada com o imposto sobre renda, pois a cada novo rendimento existe uma única tributação. No caso de o agente optar pela poupança ou por investimento, os rendimentos provenientes dessas duas modalidades serão novamente tributados.

Na visão de Musgrave e Musgrave (1980), os impostos sobre a renda são aplicados numa base pessoal, apresentando isenções e alíquotas progressivas direcionadas às características individuais dos contribuintes, enquanto os impostos sobre consumo geralmente apresentam alíquotas constantes. Assim sendo, as duas bases tributárias precedentes diferem acentuadamente quanto as suas implicações distributivas.

Quanto ao consumo, Pereira (2009) defende a aplicação do princípio da seletividade, como forma de reduzir as distorções provocadas pelo sistema tributário brasileiro na distribuição de renda, de modo a beneficiar as classes sociais mais baixas. O autor relata em relação a este princípio que existem mais de 200 alíquotas diferentes de IPI e mais de cinco alíquotas de ICMS por Estado.

O sistema tributário deve obedecer aos princípios que norteiam sua formação e sua aplicação. Dentre eles, tem-se ainda o princípio da neutralidade, que é alcançado quando o tipo de imposto cobrado não gera mudança, nem no orçamento dos indivíduos, nem nas preferências de consumo das pessoas e tão pouco na alocação dos fatores de produção.

Segundo Ferreira (2006) um sistema tributário para ser eficiente e neutro:

... é até admissível que um indivíduo consuma menos de um certo produto de sua preferência, caso sua renda disponível diminua com um certo tipo de tributação (imposto sobre a renda), mas não é admissível que ele substitua esse produto (de sua preferência), por outro que passe a ser menos tributado, por algum motivo (imposto sobre consumo). E para que o sistema tributário permaneça neutro com a implementação

e/ou aumento de um imposto este tem que impactar proporcionalmente na alocação de recursos dentro das preferências de consumo e de produção. Logo, o imposto sobre a renda, é um exemplo de imposto em que ocorre a neutralidade, mas também pode-se citar um exemplo, no caso do imposto sobre o consumo, onde esta neutralidade não costuma ocorrer. (FERREIRA, 2006, p. 21) .

Conforme Musgrave e Musgrave (1980 p. 178), os requisitos de uma estrutura tributária ideal são: a) a distribuição do gravame tributário deve ser equitativa. Todos devem pagar a sua justa contribuição; b) os impostos devem ser escolhidos visando à minimização de interferências nas decisões econômicas de mercado, a imposição de gravame deve ser minimizada; c) os impostos podem ser utilizados para correção de ineficiências do setor privado; d) a estrutura tributária deve favorecer a utilização de política tributária com relação aos objetivos de estabilização e crescimento econômico; e) o sistema tributário deve ser eficiente e não arbitrário, devendo ser entendido pelo contribuinte; e f) os custos administrativos e dos contribuintes que procuram atender as exigências legais deve ser baixos.

Há a defesa de que deve ocorrer um aprimoramento na forma de tributação quanto aos seus efeitos sobre o sistema de produção, isto é, que a tributação não torne um país menos produtivo e competitivo em função da carga tributária aplicada na produção e nem que a tributação se constitua num fator que promova a alteração na escolha da alocação de recursos produtivos pelos agentes econômicos. Assim sendo, é recomendado pela doutrina fiscal a utilização do princípio da neutralidade dos impostos.

A teoria da área fiscal nos ensina que a política tributária possui dois objetivos. Por um lado, o governo busca alcançar a eficiência tributária através da minimização dos custos diretos e indiretos na cobrança dos impostos e de outro lado, o governo deseja a justiça tributária ou equidade, através da seleção de pessoas certas que tenham condições de contribuir no pagamento dos impostos.

Pereira (2009) ressalta que, para o alcance da simplificação do sistema tributário, para melhorar a eficiência administrativa e a eficácia da gestão pública, para aprofundar a justiça fiscal e social e alcançar a neutralidade dos tributos, deveriam ser observados os princípios mencionados no Código Tributário

Nacional e na Constituição Federal de 1988, tais como isonomia<sup>7</sup>, uniformidade da tributação<sup>8</sup>, capacidade contributiva e não cumulatividade<sup>9</sup> do imposto.

Segundo Viana et al. (2000), a forma como a tributação está estruturada no Brasil representa um fator que não contribui para reduzir os níveis de desigualdade social do País. Segundo os autores, a tributação poderia ser um instrumento auxiliar na melhoria da distribuição de renda, principalmente, para a população que se encontra abaixo da linha da pobreza.

No entanto, deve-se ter presente, que a arrecadação fiscal deve extrair da sociedade o montante de recursos necessários para atendimento das despesas do Estado e, à medida que um País se desenvolve, num cenário globalizado, mais importante se torna a presença e o fortalecimento do Estado. Ações administrativas como o aperfeiçoamento das técnicas de combate à sonegação, a evasão fiscal, um maior poder de controle sobre os gastos públicos podem contribuir para o aumento da produtividade da tributação.

## 2.2 BASES ECONÔMICAS DA TRIBUTAÇÃO

A literatura da área fiscal discute os princípios de eficiência tributária, de justiça social, equidade fiscal, seletividade, isonomia e modernização dos procedimentos fiscais ao tratar das mudanças nas bases econômicas dos tributos. Como já visto, as bases econômicas da tributação se assentam sobre o consumo, renda e patrimônio. Os tributos diretos estão relacionados às bases da tributação sobre renda e patrimônio, enquanto os impostos indiretos relacionam-se com o consumo.

Na visão de Torres (2007), uma das formas de classificar os tributos consiste em distingui-los entre tributos diretos e indiretos. Considera importante

---

<sup>7</sup> Tratar igualmente rendas iguais e dar tratamento diferenciado a rendas diferentes

<sup>8</sup> Não permitir privilégios tributários, salvo os incentivos fiscais.

<sup>9</sup> Permitir que o imposto pago anteriormente (IPI e ICMS) possa ser compensado no cálculo do montante devido.

para a valoração do próprio sistema tributário o equilíbrio entre os impostos diretos ou indiretos, sob pena de comprometer o princípio da capacidade contributiva previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Magna.

A escolha entre tributação direta e indireta passa pela escolha da base tributária, pela determinação do peso de cada um dos tipos diferentes de taxaço no orçamento do governo (ATKINSON 1977, apud AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004, p.7)<sup>10</sup>.

A tributação direta onera simplesmente os indivíduos e a firma, enquanto os indiretos são os que oneram os bens e serviços (STIGLITZ 1986, apud AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004, p.7).

Conforme Atkinson (1977, apud AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004) o tributo direto poder ser personalizado de acordo com as características sócioeconômicas de um determinado grupo social a ser tributado, enquanto o imposto indireto somente pode adaptado indiretamente a tais características, por meio de diferenças impostas aos padrões de consumo.

O que se depreende da literatura tributária de um modo geral é que a tributação direta é considerada um instrumento fiscal para alcançar os objetivos de equidade, enquanto a tributação indireta sustenta a prática de eficiência fiscal.

De um modo geral, um sistema tributário é reflexo da interação de um conjunto de interesses dos diversos segmentos econômicos e políticos da sociedade, que tem sua representação na classe política de um País. É consenso que um sistema tributário representa um instrumento poderoso de realização de políticas públicas, uma vez que permite o alcance de objetivos governamentais.

Afonso, Araújo e Vianna (2004, p. 6) citam Musgrave e Musgrave (1980) e Stiglitz (1986) concordam nas características básicas desejáveis em qualquer estrutura tributária, as quais são: eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, transparência e justiça fiscal.

---

<sup>10</sup> AFONSO, J.R. ; ARAUJO, E. A.; VIANNA, S.W. **Carga Tributária no Brasil**: Análise de Incidência Efetiva sobre as Famílias. Série de Estudos Econômicos e Sociais. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2004. Disponível: <[www.iadb.org/regions/re1/econ/re1-04-002.pdf](http://www.iadb.org/regions/re1/econ/re1-04-002.pdf)> Acessado: 15/05/2008.

A tributação deve atender os seguintes princípios<sup>11</sup>: eficiência, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e justiça, Stiglitz (2000, p.458).

Ao observa-se a atual estrutura tributária brasileira quanto à distribuição dos tributos, registra-se a predominância dos tributos incidentes sobre o consumo na comparação com os tributos incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio. Entre os tributos sobre o consumo estão: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto sobre Comércio Exterior (IC<sub>E</sub>). Destaca-se, ainda, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que mesmo sendo classificada como receita do “Orçamento da Seguridade Social” incide sobre o consumo, e tem uma participação significativa na arrecadação, em torno de 11% em 2008, conforme a Secretaria da Receita Federal.

Nos tributos sobre a renda tem-se: o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); enquanto os impostos sobre o patrimônio são: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCD).

---

<sup>11</sup> Principles of taxation: efficiency (the tax system should not be distortionary; if possible, it should be used to enhance economic efficiency), administrative simplicity (the tax system should have low cost of administration and compliance), flexibility ( the tax system should allow easy adaptation to changed circumstances), political responsibility (the tax should be transparent) and fairness (the tax system should be, and should be seen to be, fair, treating those in similar circumstances similarly, and imposing higher taxes on those who can better bear the burden of taxation).



### 2.2.1 Tributos Diretos

Os tributos diretos por incidir sobre a renda ou patrimônio estão associados à capacidade de pagamento do cidadão contribuinte. Estes impostos caracterizam-se pela não transferência da responsabilidade do recolhimento do ônus tributário, além disso, permitem a identificação do valor exato a ser recolhido a título de tributação. Por este motivo, acredita-se que os tributos diretos são menos explorados pelo sistema tributário brasileiro, recebendo forte pressão da sociedade contra aumentos em suas alíquotas ou base tributária.

Guimarães (1982) explica os efeitos da tributação sobre a renda, ressaltando o efeito-substituição e o efeito-renda. Segundo o autor, os impostos afetam as decisões dos indivíduos em trabalhar mais ou menos, optando, nesta última situação, pelo lazer. O modelo de análise é de inspiração neoclássica, pressupondo um comportamento racional do trabalhador, que buscará maximizar sua utilidade ao escolher entre um número de horas trabalhadas e um número de horas em lazer. Considerando que o trabalhador se encontre em uma situação ótima de combinação entre trabalho e lazer, e supondo-se que ocorra uma nova incidência de imposto, que o conduz a rever sua combinação inicial entre as duas escolhas, então a sua nova escolha racional entre trabalho e lazer poderá ser evidenciada pelo efeito-renda e pelo efeito-substituição.

No efeito-renda, o trabalhador poderá aumentar as horas trabalhadas, uma vez que a incidência de imposto causou-lhe uma redução na renda e esta tentará ser compensada. Já no efeito-substituição, o trabalhador irá substituir horas trabalhadas por horas de lazer ou ócio, tendo em vista que o preço deste reduziu. Ou seja, uma vez que o valor do salário efetivo em razão do imposto ficou reduzido, concomitantemente houve um decréscimo no preço do ócio em termos de renda, o que estimulou a sua escolha.

O efeito líquido das duas reações do trabalhador à incidência de imposto dependerá da predominância de um ou de outro efeito e da modalidade de tributação.

Guimarães (1982) considera o imposto positivo para economia quando o efeito-renda predomina, uma vez que o trabalhador buscará aumentar as horas de trabalho em razão da redução de renda proveniente do aumento do imposto. O efeito-renda será tanto mais forte quanto menor for o nível de renda do trabalhador, justificado pela rigidez do orçamento familiar, principalmente por sua renda ser gasta na totalidade em consumo.

Ressalta-se que o efeito-renda poderia trazer de volta ao trabalho, indivíduos que já se encontram em situação de aposentadoria. No caso de impostos sobre as empresas, estes poderão ser absorvidos pelas empresas, refletindo-se em redução dos lucros ou poderão ser repassados ao consumidor final na forma de custo de produção.

Na visão de Guimarães (1982), o efeito de um imposto sobre renda é negativo quando predominar o efeito-substituição, pois haverá uma redução de horas trabalhadas e um aumento de lazer ou ócio por parte do trabalhador, indicando que a sua demanda por renda é flexível. Este tipo de efeito é expressivo nas classes sociais de renda mais elevadas.

Quando se considera a demanda flexível nas classes de rendas mais elevadas, pode-se justificar por que os impostos sobre renda são progressivos até certo limite de renda, e acima dele, se tornam proporcionais. Se houver um avanço marginal significativo na tributação em relação à renda do indivíduo, então haverá um predomínio do efeito-substituição em relação ao efeito-renda, de modo que seu reflexo da tributação sobre a economia será negativo.

Por outro lado, o princípio de justiça social defende a utilização de tributos progressivos (impostos sobre a renda e sobre patrimônio), uma vez que estes atendem características socioeconômicas dos contribuintes e consideram o princípio da capacidade contributiva dos agentes.

Na tributação progressiva, aplica-se uma alíquota maior para bases de incidência mais altas, ou seja, aumenta-se o percentual de contribuição na medida em que o nível de renda aumenta, atendendo, dessa forma, ao princípio da capacidade de pagamento.

Demonstra Viana et al. (2000), a tributação direta permite a implementação do princípio da isonomia, ou seja, possibilitar o tratamento igual para indivíduos iguais e tributação diferenciada para indivíduos que apresentam diferentes capacidades de pagamento. A capacidade contributiva obedece ao princípio da justiça distributiva, pelo qual o imposto deve ser cobrado de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão.

Conforme Rodrigues (1998), a garantia do princípio da capacidade de pagamento requer na prática a necessidade de implementação de controles administrativos rigorosos e onerosos que comprometem a simplicidade e o baixo custo da estrutura tributária.

Nos tributos sobre o patrimônio Guimarães (1982) argumenta que, na maioria dos casos os impostos são pagos com o fluxo de renda do indivíduo sem gerar redução no valor do patrimônio, deste modo, a tributação sobre o patrimônio seria equivalente a um imposto sobre a renda. Assim sendo, seus efeitos econômicos seriam positivos, uma vez que estimularia o aumento de trabalho com a finalidade de compensar a tributação sobre o patrimônio. No entanto, o autor salienta que, se o tributo for elevado e de caráter permanente, seu efeito poderá ser negativo sobre a economia, uma vez que o trabalhador não dedicará trabalho adicional para aumentar seu patrimônio em termos reais. Esta situação é aplicada às classes de renda mais elevadas, em função de sua capacidade de poupança.

Seguindo o raciocínio de Guimarães, pode-se deduzir que a tributação sobre o patrimônio (propriedade rural, propriedade urbana, herança, etc.) que representar alíquotas elevadas de forma a reduzir substancialmente seu valor, poderão gerar desestímulos na oferta de trabalho e na eficiência econômica.

O quadro abaixo retrata a relação entre os tributos diretos e carga tributária bruta brasileira e o PIB no período de 1995 a 2008.

<b>Ano</b>	<b>Tributos Diretos/CTB (%)</b>	<b>Tributos Diretos/PIB (%)</b>
<b>1995</b>	22,32	6,65
<b>1996</b>	22,18	6,43
<b>1997</b>	21,76	6,31
<b>1998</b>	23,66	7,04
<b>1999</b>	23,33	7,40
<b>2000</b>	22,32	7,26
<b>2001</b>	22,63	7,70
<b>2002</b>	23,29	7,42
<b>2003</b>	23,60	7,41
<b>2004</b>	22,42	7,22
<b>2005</b>	24,04	8,01
<b>2006</b>	24,01	8,06
<b>2007</b>	24,88	8,64
<b>2008</b>	26,36	9,43

Quadro 2: Tributos Diretos, PIB e CTB: 1995-2008  
Fonte: Receita Federal do Brasil.

A observação do comportamento da participação dos tributos diretos no total da carga tributária, no período de 1995 a 2008, indica um crescimento na ordem de 18,1% deste tipo de tributo, que passou de 22,32% em 1995 para 26,36% em 2008. Isto pode significar uma tendência de aplicação de política econômica e social voltadas a atender aos princípios da progressividade e da capacidade econômica do contribuinte. Contudo, a participação dos tributos diretos na carga tributária total, quando comparados com os tributos indiretos, ainda é baixa. Neste sentido, existe um espaço maior que pode ser ocupado por este tipo de tributo na participação da carga tributária brasileira.

Para ilustrar-se o comportamento dos principais tributos diretos (IRPF, IRPJ, ITR, CSLL, IPVA, ICTD, IPTU e ITBI) no período de 1995 a 2008, apresenta-se o gráfico número 1, a seguir, com base nos dados da Receita Federal.

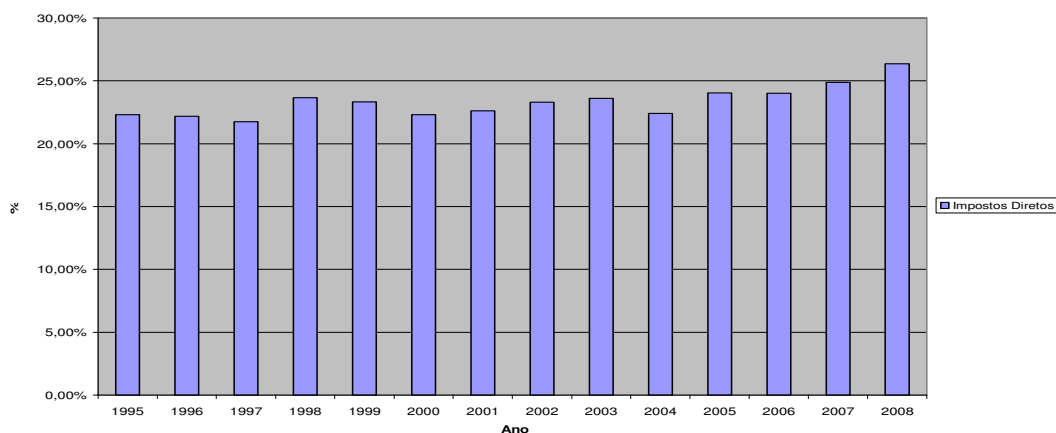


Gráfico 1: Participação dos tributos diretos na carga tributária brasileira: 1995-2008.  
Fonte: Receita Federal do Brasil

O gráfico acima permite a visualização do crescimento da participação dos tributos diretos na carga tributária brasileira entre 1995 e 2008.

## 2.2.2 Tributos Indiretos

Os tributos indiretos têm sua base econômica no consumo e incidem sobre as mercadorias e os serviços. Estes permitem o repasse do ônus fiscal entre os agentes econômicos, e a sociedade, por sua vez, não consegue identificar na composição do preço final de um produto ou serviço os valores correspondentes aos tributos pagos. No caso do tributo indireto, seria relevante saber quem efetivamente arca com o ônus tributário, uma vez que este tipo de tributo permite o repasse do seu valor entre as etapas do ciclo produtivo e de comercialização.

De acordo com Friedrich (2002), os impostos sobre o consumo são os predominantes no sistema tributário brasileiro, pois estão vinculados aos aspectos de eficiência fiscal, possuindo grande capacidade de gerar receitas, de modo a

contribuir no alcance de metas fiscais. Mas por outro lado, afetam os preços, a distribuição de renda, os investimentos, a eficiência produtiva e outras variáveis econômicas.

Conforme Resende (1993), nas modernas formas de tributação sobre consumo de mercadorias e serviços, duas alternativas são consideradas, a primeira adotando o imposto apenas na última etapa do processo produtivo, ou seja, na venda ao consumidor, ou, a segunda, aplicando o imposto em todas as etapas do ciclo produtivo de produção e comercialização, deduzindo-se o imposto já pago na etapa precedente para fins de apuração do débito fiscal em cada uma das etapas do ciclo produtivo. Ambas produzem o mesmo resultado, porém a primeira opção exige uma eficiente fiscalização e controle, uma vez que o responsável tributário seria o comerciante. Já na segunda opção, a tributação é realizada pelo valor agregado em cada uma das etapas produtivas, gerando um crédito tributário que facilitaria o controle e fiscalização, o que caracteriza um imposto sobre o valor agregado (IVA).

O trabalho de Creedy apud Afonso et al. (2004), sustenta, caso fosse considerar o efeito isolado de um imposto sobre o consumo, seu impacto distributivo deve ser medido em termos do gasto total familiar, ao invés, de se tomar a renda como parâmetro. Defende, ainda, que os gastos com consumo devem ser adotados como parâmetros da capacidade de pagamento dos contribuintes, uma vez que servem de indicador mais apropriado do padrão de vida do que a renda. Isto se justifica pelo fato de que os gastos com consumo serem mais estáveis ao longo do ciclo de vida dos contribuintes do que a renda. Além disso, a manutenção do nível de gastos com consumo é explicada pela hipótese de que os consumidores nivelam estes gastos durante o ciclo de vida recorrendo à poupança ou endividamento, mesmo sem ter ocorrido variação na renda. Assim sendo, o gasto sobre o consumo utilizado como parâmetro da capacidade de pagamento possuiria uma maior capacidade de identificar as oportunidades de consumo de longo prazo dos consumidores.

De acordo com Rezende (1993), o ônus relativo suportado pelas famílias mais pobres em decorrência dos tributos sobre produção e o consumo de

mercadorias e serviços, em 1975, era duas vezes mais elevado do que o ônus que recaía sobre as famílias de rendimentos mais elevados. O autor considerava que o sistema de tributação sobre consumo era altamente regressivo.

Nas classes sociais de baixa renda, a maior parte da sua renda é direcionada à aquisição de produtos alimentares essenciais, e por esta razão, são mais prejudicadas com tributos regressivos do que classes sociais com nível de renda elevado, que comprometem uma parcela menor com gastos de alimentação.

Segundo a Receita Federal (2002), a economia brasileira se caracteriza entre outras coisas, por possuir uma injusta distribuição de renda, em que os 20% mais ricos detém 62,4% da renda gerada no país, enquanto os 50% mais pobres dos brasileiros respondem por apenas 12,3% da renda nacional. Talvez esta situação explique o fato: de uma população economicamente ativa (PEA) de 76 milhões de trabalhadores brasileiros somente cerca de 14 milhões de pessoas físicas declararam o Imposto de Renda em 2001.

De acordo com Friedrich (2002), o sistema de alíquotas está inserido no sistema tributário brasileiro, formado basicamente por três tipos de alíquotas: as baixas, as intermediárias e as altas. As alíquotas baixas incidem sobre os bens de primeira necessidade. Já as alíquotas altas são aplicadas aos produtos considerados supérfluos, como por exemplo, perfumes e cigarros. Neste sentido os tributos buscam inibir o consumo de certos produtos considerados nocivos, combatendo, assim, as externalidades negativas. Na alíquota intermediária enquadram-se todos os bens que não são de primeira necessidade e nem não são supérfluos. Este sistema de alíquotas sustenta um critério da seletividade, que procura reduzir a carga tributária sobre indivíduos com menor renda e tributar mais severamente as classes de renda mais elevadas.

De acordo com o artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Por seletividade entende-se que, quanto menor for a essencialidade de um produto maior deverá ser a alíquota, e, quanto maior for a essencialidade de um produto, menor deverá ser a alíquota incidente sobre ele. Torres (2007) discorre da seguinte maneira:

Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social. (TORRES, 2007, p. 179).

Dessa forma, para o autor, tratando-se de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana, a tributação não encontra justificativa racional.

Vários autores defendem a aplicação deste princípio aos produtos que compõem as cestas básicas no território nacional, isto é, isentando de tributos estes produtos, como forma de melhorar as condições alimentares e os rendimentos das classes sociais mais baixas. A seguir, apresentam-se as oscilações corridas nos tributos indiretos a partir de 1995.

<b>Ano</b>	<b>Tributação Indireta / CTB</b>
<b>1995</b>	37,49%
<b>1996</b>	36,46%
<b>1997</b>	35,65%
<b>1998</b>	33,96%
<b>1999</b>	33,24%
<b>2000</b>	33,10%
<b>2001</b>	32,66%
<b>2002</b>	30,85%
<b>2003</b>	29,95%
<b>2004</b>	29,66%
<b>2005</b>	29,03%
<b>2006</b>	29,29%
<b>2007</b>	28,76%
<b>2008</b>	30,74%

Quadro 3 Participação dos tributos indiretos na carga tributária brasileira: 1995-2008. Fonte: Receita Federal do Brasil

Pelo quadro acima, percebem-se oscilações no período, sendo que houve uma redução na ordem de 18% da participação dos tributos indiretos em relação à arrecadação dos cofres públicos. Estes tributos representavam 37,49% de participação em 1995, já em 2008, este percentual se reduz para 30,74%. A



princípio se pode dizer que esta constatação se revela como um fato positivo, vindo ao encontro dos princípios que norteiam a legítima justiça fiscal, uma vez que este tipo de tributo é gravado no preço dos produtos e serviços, evidenciando aspectos tributários regressivos.

No entanto, se considerarmos a COFINS, não se observa esta tendência, uma vez que esta contribuição representava 7,63% da carga tributária em 1995, e passou a representar 11,32% desta, em 2008. A COFINS registrou um expressivo aumento de 48,36% no período. Como referendado anteriormente é significativo na formação dos preços.

### 2.3 CONSIDERAÇÕES A CERCA DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O entendimento da forma como está distribuída a carga tributária em um país requer o conhecimento de determinados aspectos fiscais, como, por exemplo, o número de impostos, o fato gerador do tributo, a base de cálculo dos tributos e alíquotas. Além disso, envolve o estudo das variáveis econômicas sobre as quais incidirão a tributação, uma vez que os princípios de eficiência tributária e de justiça fiscal têm como foco de debate estas bases econômicas.

O sistema tributário vigente no Brasil representa um conjunto de regras determinadas pelo ente público que é aplicado ao sistema de organização econômica do país, sendo resultado de um processo evolutivo que vem desde a Constituição de 1891, quando foi instaurado o federalismo no Brasil (BORDIN; LAGEMANN, 2006, p.47). As diversas modificações na estrutura tributária brasileira foram realizadas com a finalidade de adequar a organização político-administrativa, as normas e as leis às alterações ocorridas no sistema produtivo e nas relações sociais do País, não somente para tornar a estrutura tributária mais eficiente visando atender às necessidades de recursos do Estado, mas promover o atendimento de anseios da sociedade e neutralizar conflitos nas próprias esferas de governo quanto à distribuição da arrecadação. Também, procura-se minimizar

as diferenças do peso dos tributos tanto em termos de setores produtivos, de regiões geográficas e de porte de empresa, quanto às questões de legislação ligadas ao contribuinte.

A tributação é o conceito mais geral usado para fazer referência às receitas que o Estado recolhe obrigatoriamente dos seus contribuintes, podendo ser utilizada como instrumento para regular a atividade econômica do país, como também para redistribuir a riqueza e a renda entre os diferentes segmentos sociais da nação.

A tributação se desdobra em Impostos, Taxas, Contribuições de Melhorias e Contribuições Sociais e Econômicas. Os impostos são tributos que não têm destinação obrigatória pré-determinada, enquanto as taxas estão relacionadas a determinado tipo de serviço identificável. As contribuições de melhorias representam uma espécie de tributos associadas à realização de uma obra pública que proporciona a valorização imobiliária, já as contribuições sociais visam a financiar a seguridade social e possuem destinação específica obrigatória. As contribuições econômicas estão associadas à intervenção do Estado no domínio econômico.

Conforme a Secretaria da Receita Federal o conceito de carga tributária inclui contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas, FGTS, além dos impostos, taxas e contribuições de melhorias de acordo com conceito de tributo nos termos do art. 145 da Constituição Federal.

Conforme Batista (2002), a opinião de que a carga tributária no Brasil é elevada passou a prevalecer no final da década de 1990, quando passou a ser virtualmente consensual. Ainda, de acordo com o autor, crescem as reclamações de que a vitalidade da economia privada está sendo minada pelas exigências crescentes de um Estado que não controla o nível e a qualidade de seus dispêndios.

A melhoria na qualidade do gasto público redundaria em maior eficiência desse gasto, isto é, determinado gasto ou investimento deveriam ser realizados com o menor custo possível e gerar o máximo de benefícios para a sociedade. A

implementação de mecanismos que fortalecem a capacidade de planejamento e de controle dos gastos públicos podem contribuir para elevar a eficiência dos dispêndios no País.

Segundo Bordin e Lagemann (2006), a evolução da carga tributária brasileira ao longo do tempo sofreu influência das modificações na economia, bem como o Sistema Tributário Nacional<sup>12</sup>, com ênfase a partir da reforma tributária de 1965-1967. Os autores sinalizaram um crescimento na carga tributária brasileira nos últimos 58 anos, de forma gradual, exceto em alguns períodos em que ocorreram acontecimentos que motivaram mudanças bruscas e rápidas no crescimento da carga tributária brasileira.

O trabalho de Batista (2002) diz que o aumento da carga tributária macroeconômica, acentuada desde 1994, dá seqüência a uma tendência de longo prazo, que remonta a 1947, quando inicia a apuração das Contas Nacionais no Brasil. Os dados do autor informam que no final da década de 40, a carga tributária bruta era na ordem de 14% do PIB, passando para faixa de 18% a 19% no final da década de 50 e atingiu um patamar próximo de 25% na década de 70. Os anos 80 foram marcados por oscilações na carga tributária, mas se manteve quase igual à década anterior.

Conforme Afonso, Araújo e Viana (2004) desde 1947, quando teve início o registro sistemático nas Contas Nacionais, a carga tributária brasileira tem apresentado uma tendência claramente ascendente, de um modo geral lento. Os autores registraram três momentos, nos quais a carga tributária apresentou elevações mais significantes, que são: entre 1965 e 1967 com reforma tributária que elevou este indicador para 25% do PIB; após a crise cambial de 1999, quando em 2002 a arrecadação bateu um recorde, 35,5% do PIB; e a partir da segunda metade da década de 90, com a estabilização da economia decorrente do Plano Real, que a elevou para um patamar de 30% do PIB.

---

<sup>12</sup> Reforma Constitucional Tributária de 1946, Reforma Tributária de 1967 com profundos efeitos na carga tributária, Plano Cruzado em 1986, promulgação da nova Constituição Federal em 1988, que promoveu a descentralização dos recursos da União para os Governos Estaduais, Plano Collor em 1990 e Plano Real em 1994. Temos ainda, o Plano de Estabilização Fiscal que aumentou alíquotas de COFINS e CPMF e a criação da CIDE-Combustível em 2001.

Desde o início do Plano Real, julho de 1994, o qual trouxe a estabilização econômica ao País, temos assistido uma apreciável elevação da arrecadação pública. A carga tributária no início deste plano econômico encontrava-se num patamar de 29% em relação ao Produto Interno Bruto (PIB). Em 1993, esta mesma relação registrou uma taxa de 25,72%, segundo Bordin e Lagemann (2006).

Ainda em relação à estabilidade econômica brasileira, segundo Barcelos (2001) a partir de meados dos anos noventa, esta possibilitou a identificação dos desequilíbrios estruturais no regime fiscal, uma vez que o processo inflacionário camuflava o resultado das finanças, através de uma maior indexação das receitas do que nas indexações das despesas. Este processo inflacionário também acentuava o problema da distribuição de renda e penalizava as camadas mais pobres da população, em função destas não terem acesso a mecanismo de indexação da moeda.

O trabalho de Varsano et al. (1998, p. 1) aponta que a estabilização da economia brasileira e o crescimento econômico decorrentes do Plano Real propiciaram apreciável elevação da receita pública, chegando a 29,8% do PIB em 1994, a mais alta, até então registrada no País. Mesmo assim, ainda se registravam desequilíbrios nas contas públicas, e apontou a existência na época de uma enorme demanda reprimida por gastos na área social, investimentos para repor infraestrutura desgastada pela falta de conservação e investimentos para garantir um crescimento sustentado.

Ferreira (2006) estimou a carga tributária nacional, utilizando os dados das Contas Nacionais Brasileiras, produzidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a qual representou 37,64% do valor do PIB de 2005. A referida autora destacou algumas metodologias<sup>13</sup> de apuração da carga tributária do País e órgãos que a calculam, dentre eles destacam-se, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a Secretaria da Receita Federal e o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Além desta estimativa, a autora abordou a “pressão fiscal” para avaliar o esforço social para financiar a

---

<sup>13</sup> Para maior conhecimento ver Ferreira (2006), pág. 43.

tributação. A autora cita o índice de sacrifício de renda dos tributos desenvolvido por Frank (1959), que é atualmente conhecido como Índice de Pressão Fiscal (IPF) ou Índice de Esforço Fiscal, o qual sustenta que os residentes em País com uma renda per capita maior, precisam se sacrificar menos do que os residentes em País com renda per capita menor para sustentar um mesmo nível de carga tributária.

O cálculo do Índice de Pressão Fiscal consiste na divisão da carga tributária pelo valor da renda per capita, multiplicado por mil, o qual é muito empregado em estudos que analisam o esforço fiscal das sociedades.

A seguir se reproduz parcialmente o quadro apresentado no trabalho Meneguetti (1995), o qual traz informações sobre o índice de pressão fiscal em alguns países e a distribuição de renda.

Países	Carga Tributária 1991 - %	Renda Per Capita 1991 –US\$	Índice de Pressão Fiscal (1)	Distribuição de Renda % (2)
Suécia	55,4	27.601	2,0	4,6
Holanda	48,0	21.219	2,3	5,5
Bélgica	45,6	20.007	2,3	4,5
Alemanha	41,5	24.553	1,7	5,7
Inglaterra	35,8	17.542	2,0	6,8
Canadá	34,9	21.248	1,6	7,0
Suíça	31,0	34.167	0,9	8,6
Austrália	30,6	17.182	1,8	9,6
EUA	27,7	22.278	1,2	8,9
Brasil	24,5	2.644	9,3	26,0
Costa Rica	20,3	1.840	11,0	16,5
Cingapura	18,7	15.066	1,2	9,6
Índia	16,5	357	46,2	5,1
Indonésia	17,2	630	27,3	4,7
Colômbia	12,2	1.222	10,0	13,2
Peru	8,7	2.016	4,3	11,8
Guatemala	7,8	939	8,3	10,0
Média dos países Desenvolvidos	38,9	22.866	1,8	6,8
Média dos países Em Desenvolvimento	15,7	3.089	14,7	12,1

Quadro 4: Carga tributária, Renda per capita, Índice de Pressão Fiscal e Distribuição de Renda de alguns Países-1991.

Fonte: Government Finance Statistics Yearbook (1993). New York: FMI

Relatório de desenvolvimento Mundial (1991) Washington: Banco Mundial (1) Índice de Pressão fiscal, proposto por Frank(1959) é calculado dividindo-se a Carga Tributária pela renda per capita e posteriormente multiplica-se por 1000 para evitar decimais. (2) índice de

distribuição de renda é uma proxy e procura medir quantas vezes os 20% mais ricos da população ganham a mais do que os 20% mais pobres.

Os dados retratam que uma carga tributária elevada não implica necessariamente em uma maior pressão fiscal, como é o caso da Suécia, Holanda, Bélgica e Alemanha com carga tributária superior a 40%, que apresentaram baixos índices de pressão fiscal, ou seja, mesmo com uma carga de tributos elevada, o esforço individual imposto pelo Estado aos cidadãos não é relativamente tão elevado. Já situação bem diferente acontece no Brasil, Costa Rica e Colômbia, nos quais o índice de pressão fiscal gira em torno de 10, em função, principalmente, da baixa renda per capita combinada com uma elevada carga tributária. O pior cenário é o caso da Índia, no qual este indicador chega a 46,2, decorrente da reduzida renda per capita.

Ainda em relação a este tema, conforme Silber (2004, apud FERREIRA 2006, p. 36), entre 1995 a 2003 a carga tributária aumentou em 21,58%, enquanto o PIB per capita cresceu em termos reais apenas 6,41%, significando um crescimento da carga tributária num ritmo 3,37 vezes maior do que o do PIB per capita. O autor comparou a tributação brasileira com a tributação norte-americana, observando que o Índice de Pressão Fiscal nos EUA é de 0,8, que resultou de uma carga tributária equivalente a 29% do PIB dividida pela renda per capita de aproximadamente U\$ 36 mil/ano, enquanto no Brasil chega-se a um índice de 12,6 que resultou de uma carga tributária de 36,5% dividida pela renda per capita de U\$ 2,9mil/ano, que é superior ao índice<sup>14</sup> de pressão fiscal dos EUA.

O trabalho de Varsano (1996), por sua vez, argumenta que dificilmente o Estado brasileiro, por mais eficiente que seja em sua gestão, será capaz de produzir ações relevantes para a sociedade, caso não possa dispor anualmente de mais de 25% do PIB. Uma carga tributária inferior a este valor levaria à paralisia do setor público transformando toda despesa de sua manutenção em mero peso morto para sociedade. Mas, por outro lado, considerando-se o processo de distribuição de renda e a organização do sistema econômico do

---

<sup>14</sup> Salienta-se que o índice de pressão fiscal apenas permite ordenar, não sendo uma medida escalar.

Brasil, por maior esforço administrativo e tributário que faça o governo, dificilmente conseguirá extrair da sociedade um financiamento compulsório superior a 33% do PIB, sem que haja um aumento na sonegação ou da informalização da economia.

A faixa da relação carga tributária e PIB sugerida pelo autor fornece parâmetro ou indicador de propostas viáveis para o tamanho Estado brasileiro, aliado a um sistema tributário bem-concebido, formado por impostos com base tributária ampla, permitirá a calibragem da carga tributária para mais ou para menos, visando atender as necessidades de financiamento das atividades do Estado. Evidentemente, um Estado com maior porte ou participação na economia, necessitará de uma carga tributária mais elevada para sustentar suas atividades.

Quanto à participação do Estado na economia, Riani (2009) resgata a Lei de Wagner, a qual teve origem em estudos empíricos na Alemanha, Estados Unidos, Japão e outros países europeus. Essa lei demonstrou que, quando a produção *per capita* aumentava, as atividades do Estado e seus gastos aumentavam em proporções maiores que o produto do País. Isto é, a lei de expansão das atividades dos Estados acontece quando os gastos crescem inevitavelmente mais rápidos do que a renda nacional. A lei de Wagner apresenta três argumentos<sup>15</sup> principais para expansão das atividades do Estado, que são:

- a) necessidade de expansão das funções de administração e de segurança do Estado;
- b) expansão cultural e de bem-estar, com ênfase em educação e distribuição de renda;
- c) mudanças tecnológicas e escala crescentes de investimentos.

## 2.4 CENÁRIO INTERNACIONAL E CARGA TRIBUTÁRIA

---

<sup>15</sup> Maior conhecimento ver Riani, p. 59.

Retomando o estudo da carga tributária, a comparação de cargas tributárias de diferentes países não se constitui em um instrumento analítico de alta precisão, uma vez que existem várias diferenças entre as estruturas tributárias, como, por exemplo, a participação do sistema previdenciário na composição da carga tributária até as transferências governamentais para a sociedade.

Segundo Varsano et al.(1998), a comparação pura e simples de cargas tributárias de diferentes países é um exercício de precário poder analítico, pois há várias diferenças entre os sistemas tributários e, principalmente, entre as sociedades sobre as quais incidem os tributos.

No entanto, a comparação da carga tributária é realizada e serve como um indicador descritivo e constitui-se em ponto de partida para análises mais aprofundadas sobre o tema.

O trabalho de Varsano et al (1988) que examinou a carga tributária global de um conjunto de países constatou que, em 1996, a receita tributária brasileira correspondia a 28,9% do PIB, sendo a maior dentre os países da América Latina na época. No entanto, foi inferior à verificada nos países europeus, nos quais estava acima de 35% do PIB e, em algumas situações, ultrapassava 50% do PIB. Mas, nos países europeus, observa-se que uma parcela importante da carga tributária destina-se ao financiamento da previdência social. Os autores ressaltam, que se forem excluídas as contribuições da previdência social, a carga tributária brasileira ficará em torno de 23% do PIB, sendo da mesma ordem de grandeza da carga tributária registrada nos Estados Unidos e superior à do Japão, utilizando a mesma dedução. A sugestão dos autores para uma análise mais apurada da carga tributária é que se considere a composição da mesma de acordo com as bases de incidência, como, por exemplo, o comércio exterior, os bens e serviços, a renda e a propriedade.

Conforme Afonso et al. (1998), a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços, que, no agregado, atingem uma arrecadação de cerca de 14% do PIB, ou 60% do total dos tributos, excluindo-se a previdência. Também o Chile, México e outros países da América Latina dependem excessivamente desta base de incidência.



Ressaltam os autores que, nos países desenvolvidos, este percentual situa-se na faixa entre 30% e 45%. As exceções ficam por conta do Japão (onde estes tributos respondem por apenas 13% da receita tributária), os Estados Unidos (21%), Cingapura (22%) e Austrália (24%).

Ainda segundo Afonso et al. (1998), a tributação da renda na formação da carga tributária brasileira tem uma participação baixa de apenas 23%, sendo concentrada sua incidência sobre as pessoas jurídicas, determinando uma redução no nível de competitividade do País. Já nos países desenvolvidos, observa-se a utilização em larga escala da incidência sobre a renda, cita o exemplo do Japão, no qual a renda chega a representar 70% da carga total. Da mesma forma que a renda, a tributação sobre a propriedade é pouco aproveitada no Brasil, onde se verifica elevada concentração da riqueza. A participação desta incidência no total da carga tributária é inferior à dos Estados Unidos, Japão e Argentina, no entanto supera a observada na França, Alemanha e Itália.

Abaixo é reproduzida parcialmente a tabela de Varsano (1998) que apresenta a carga tributária de alguns países selecionados entre “países de renda alta” (superior a US\$ 15 mil por habitante), “países da América Latina” e “outros”.

Tabela 1: Composição da Carga Tributária (Excluindo Previdência) de Países Selecionados (Em % do PIB)

País	Ano	Carga Tributária Total	Previdência Social	Carga Excluída <sup>aa</sup> Previdência	Imposto sobre Propriedade	Imposto sobre Renda	Imposto sobre Bens/ Serviços	Imposto Comércio Internacional
<b>Brasil</b>	<b>1992</b>	<b>26,1</b>	<b>7,3</b>	<b>18,7</b>	<b>0,5</b>	<b>4,0</b>	<b>11,4</b>	<b>0,4</b>
	<b>1996/e</b>	<b>28,9</b>	<b>6,6</b>	<b>22,3</b>	<b>1,0</b>	<b>5,2</b>	<b>13,4</b>	<b>0,5</b>
<b>Renda Alta — Superior a US\$ 15 Mil por Habitante</b>								
Noruega	1992	43,8	10,2	33,6	1,3	13,4	15,1	0,2
Dinamarca	1994/p	52,4	1,7	50,7	1,9 2	7,6	16,9	0,2
Suécia	1993	50,3	14,1	36,2	1,7	19,9	12,5	0,3
Est. Unidos	1993	29,7	6,9	22,8	3,3	12,4	4,7	0,3
França	1992	45,3	17,9	27,3	0,8	7,0	11,7	0,2
Japão	1989	21,0		21,0	2,7	14,8	2,7	0,2
Áustria	1993	47,4	14,1	33,3	1,1	11,8	12,2	0,5
Holanda	1994	50,1	19,5	30,6	1,9	12,6	11,1	0,6
Canadá	1989	36,5	4,6	31,9	3,2	16,6	9,4	1,1
Cingapura	1993	20,3		20,3	1,7	7,6	4,5	0,5
Alemanha	1991	44,2	15,6	28,6	0,9	12,4	12,1	0,3
Reino Unido	1992	36,7	5,9	30,8	2,8	12,7	12,1	0,3
Austrália	1994	32,9		32,9	3,0	14,8	8,0	0,8
Itália	1989	38,7	11,0	27,6	0,5	13,7	11,0	0,0
<b>América Latina</b>								
Argentina	1990	15,3	4,5	10,8	1,2	1,6	2,3	1,5

Chile 1994	19,9	1,4	18,5		4,3	10,2	2,0
Costa Rica 1994	22,4	7,4	15,0	0,1	2,7	8,0	3,6
Venezuela 1994/p	15,6	0,9	14,7	1,3	7,3	4,1	1,4
Panamá 1993	22,2	6,7	15,6	0,4	5,1	3,7	4,1
Peru 1994	14,3	1,6	12,7	0,1	2,3	7,4	1,5
México 1987	18,3	1,8	16,5	0,0	4,1	11,1	0,9
Bolívia 1993	13,3	1,1	12,2	1,4	0,9	6,9	1,0
<b>Outros</b>							
Espanha 1992	36,2	12,2	24,1	1,8	11,6	9,1	0,2
Israel 1993	40,1	2,7	37,4	2,3	15,1	14,4	0,4
Coréia do Sul 1994	17,9	1,5	16,4	0,5	6,1	6,5	1,1
Portugal 1990	30,0	8,2	21,8	0,1	7,7	11,3	0,7
Hungria 1990	49,5	15,5	34,0	0,0	13,2	16,7	3,1
África do Sul 1994/p	27,9	0,4	27,5	2,1	13,4	9,0	0,3
Tailândia 1993/p	18,0	0,2	17,8	0,6	5,2	8,2	3,4
Polônia 1988	46,7	7,9	38,8	1,6	14,8	13,1	2,3
Egito 1993	23,0	3,4	19,6	0,2	7,1	4,7	3,5
Gana 1988	12,7	12,7	0,0	3,9	3,8	4,8	0,3
Índia 1992	17,2	17,2	0,1	2,5	9,5	3,4	1,0
Ruanda 1992/p	12,1	0,3	11,8	0,0	2,1	4,6	4,1

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.

De um modo geral, observa-se que uma pequena parte da carga tributária nos países da América Latina corresponde aos valores da Previdência Social, com algumas exceções. Assim sendo, excluídas as contribuições da previdência social da carga tributária total destes países, não se altera significativamente o valor resultante desta subtração. No Brasil, a participação das contribuições no PIB registrou 7,3% em 1992, bem superior à dos demais países da América Latina, exceto Costa Rica e Panamá que apresentaram 7,4% e 6,7% neste indicador. Já nos países com renda alta, superior a US\$ 15 mil por habitante, verifica-se que uma parcela importante da carga tributária total é representada pelas contribuições da previdência e, quando esta é excluída, torna-se mais aproximada das cargas tributárias observadas em outros países da tabela. No caso da Holanda, França e Alemanha tem-se, respectivamente, 19,5%, 17,9% e 15,6%, como percentual de contribuição social na formação da carga tributária total.

Outro fato de destaque é a quase nula participação dos impostos sobre propriedade na arrecadação da carga tributária em relação ao PIB nos países latinos. Esta tendência aparece nos países com renda superior a US\$ 15 mil por habitante, mas com participação superior à dos países da América Latina. Desta maneira, constata-se pouca preferência ou dependência da carga tributária em

relação aos impostos sobre propriedade, que, segundo as doutrinas tributárias equitativas deveriam ser mais tributados.

Em um sistema tributário que busca ser tanto quanto possível justo, a tributação direta, seja incidente sobre a renda ou a propriedade, é considerada elemento chave para a distribuição da carga tributária geral entre seus contribuintes. Um sistema que procura aplicação da progressividade tributária segue os preceitos constitucionais, bem como considera relevantes os impostos que norteiam uma política na busca da justiça social e fiscal.

Em relação ao exposto acima, verifica-se, nos dados da tabela, que a participação dos impostos sobre a renda em relação à carga tributária total, superam o percentual de participação dos impostos incidentes sobre bens e serviços na carga tributária, em dez (Suécia, EUA, Japão, Holanda, Canadá, Cingapura, Alemanha, Reino Unido, Austrália e Itália) dos quatorze países com renda superior a US\$ 15 mil por habitante. Entre os quatro países restantes, a diferença máxima de superação da participação dos impostos sobre bens e serviços em relação à renda chega a apenas 4,7%. Desta forma, constata-se que, nestes países é elevada a participação dos impostos sobre a renda na tributação, os quais modelam um sistema tributário baseado em princípios de justiça fiscal.

No grupo de “outros países”, observa-se a superioridade da incidência dos impostos sobre a renda em relação aos bens e serviços na Espanha, Israel, África do Sul, Polônia, Egito e Índia.

No Brasil, observa-se na relação dos impostos sobre o comércio internacional com o PIB, um valor de 0,5% em 1996, que se aproxima muito dos valores verificados nos países de Renda Alta, ficando abaixo, no entanto, dos países da América Latina. Um valor elevado para estes tributos pode indicar a existência de elevada barreira tarifária comercial, que dificulta o comércio do país com o exterior.

No trabalho de Afonso et al. (2004), que analisou o imposto sobre comércio exterior de 1980 a 2002, os autores observaram um longo período de tempo em que este imposto permaneceu relativamente estável, oscilando em torno de 2% da

receita total ou apresentando uma carga tributária média de aproximadamente 0,5% do PIB, sendo, desta forma, semelhante a outros países.

Também é observada no Brasil, de acordo com os dados da tabela acima, a preferência pela incidência tributária sobre bens e serviços, ou seja, pelo consumo, que representaria, em 1996, 13,4% da carga tributária comparativamente ao PIB, significando mais do que o dobro da representação dos impostos sobre renda e sobre propriedade juntos, isto é, 6,2% da carga tributária total. As bases econômicas a serem exploradas compulsoriamente pelo Estado mais conhecidas são o consumo, a propriedade e a renda, sendo as duas últimas sugeridas pela doutrina fiscal como preferenciais para alcance de um melhor equilíbrio entre as necessidades orçamentárias do Estado e a capacidade de financiamento dos contribuintes. Neste caso, se constata a preferência das bases econômicas assentadas sobre a propriedade e renda, como se observa nos países de renda elevada e outros, assegurando o cumprimento de regras básicas da justiça fiscal e fortalecimento da democracia no País.

O estudo de Afonso et al. (2004) sobre a evolução e a composição da carga tributária brasileira destaca que a distribuição por bases de incidência no Brasil mostra-se desequilibrada, considerando exagerada a participação dos tributos incidentes sobre bens e serviços na arrecadação total.

Tendo em vista, que no Brasil o Plano Real de 1994 foi exitoso no controle inflacionário, modificando profundamente o ambiente econômico do país e propiciando a elevação significativa da carga tributária brasileira, será apresentado um novo panorama internacional dos níveis tributários, quinze anos após os dados da tabela anterior.

Segundo Afonso et al. (2004), a estabilização da economia brasileira decorrente do Plano Real conduziu a carga tributária para um novo patamar, em torno de 30% do PIB.

Os dados da Secretária da Receita Federal, da tabela abaixo, retratam a situação tributária mais atualizada, representada pelos países membros da Organização e Cooperação de Desenvolvimento Econômico – OCDE e do Brasil no ano de 2007.

Tabela 2: Carga Tributária – Brasil e Países membros da OCDE- 2007.

<b>País</b>	<b>Carga Tributária</b>	<b>País</b>	<b>Carga Tributária</b>
Japão	18,4%	Reino Unido	36,6%
México	19,8%	Luxemburgo	36,9%
Turquia	23,7%	Espanha	37,2%
Estados Unidos	28,3%	Holanda	38,0%
Coreia	28,7%	Hungria	39,3%
Suíça	29,7%	Islândia	41,4%
Rep. Eslovaca	29,8%	Áustria	41,9%
Irlanda	32,2%	Finlândia	43,0%
Canadá	33,3%	Itália	43,3%
Brasil	34,7%	Noruega	43,4%
Nova Zelândia	36,0%	França	43,6%
Média OCDE	36,1%	Bélgica	44,4%
Alemanha	36,2%	Suécia	48,2%
Rep. Tcheca	36,4%	Dinamarca	48,9%
Portugal	36,6%		

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Considerando que o processo de globalização gera profundas transformações de cunho cultural, jurídica e econômica, a carga tributária elevada também assume importância nas relações comerciais entre os países, uma vez que pode se constituir num empecilho aos interesses comerciais, quando onerar uma atividade econômica do País. Além disso, pode prejudicar as transferências tecnológicas que o país necessita, mitigando o seu ritmo de crescimento econômico. A carga tributária brasileira apresenta-se próxima à média dos países que compõem a Organização e Cooperação de Desenvolvimento Econômico - OCDE. Sobre este tema Varsano et al. (1998 pag. 16) mostrou que a incidência tributária sobre o comércio exterior é baixa na maioria dos países por ele estudado (21 países), tendo origem na redução das barreiras tarifárias. No Brasil, a tributação sobre o comércio exterior respondeu por 2,4%, da receita, enquanto nos países desenvolvidos este indicador é menor do que 2,4%.

Finalmente, sabe-se que mesmo com uma carga tributária elevada, mas havendo por parte da sociedade um sentimento do retorno dos tributos pagos na

forma de benefícios nas áreas da saúde, infraestrutura, educação, transporte, segurança, lazer, etc., a pressão por redução da carga tributária, muito provavelmente, não encontrará justificativa.

## 2.5 RELAÇÃO ENTRE O PRODUTO INTERNO BRUTO E A CARGA TRIBUTÁRIA

Buscando identificar a relação entre a carga tributária e o produto interno bruto da economia brasileira no período de 1994 a 2008, apresenta-se o quadro numero 5, a seguir.

Pelos dados do quadro cinco, a seguir, percebe-se um crescimento gradual da relação CTB/PIB na maior parte dos anos ao longo do período, registrando-se que, de 1994 a 2008 houve um aumento de 21,52% na participação da carga tributária brasileira no PIB, que passou de 29,46% em 1994 para 35,8% em 2008. Ou melhor, o esforço social para contribuição na formação da receita governamental sofreu um significativo aumento no período, de modo a ser necessário tempo maior de trabalho da sociedade para pagar os tributos.

<b>Ano</b>	<b>PIB-R\$</b>	<b>CTB- milhões</b>	<b>CTB/PIB(%)</b>
<b>1994</b>	349.204.679.000	102.889	29,46%
<b>1995</b>	705.640.892.092	192.329	29,76%
<b>1996</b>	843.965.631.319	225.651	28,97%
<b>1997</b>	939.146.616.912	252.813	29,03%
<b>1998</b>	979.275.748.883	271.856	29,74%
<b>1999</b>	1.064.999.711.799	309.074	31,74%
<b>2000</b>	1.179.482.000.000	358.414	32,49%
<b>2001</b>	1.302.136.000.000	407.668	34,01%
<b>2002</b>	1.477.822.000.000	470.824,45	31,86%
<b>2003</b>	1.699.948.000.000	533.930,25	31,41%

<b>2004</b>	1.941.498.000.000	625.760,65	32,23%
<b>2005</b>	2.147.239.000.000	715.663,21	33,33%
<b>2006</b>	2.369.797.000.000	795.065,91	33,55%
<b>2007</b>	2.597.611.423.918	901.836,19	34,72%
<b>2008</b>	2.889.718.577.035	1.034.397,27	35,80%

Quadro 5: Produto Interno Bruto Brasileiro e Carga Tributária Bruta 1994-2008.  
Fonte: adaptado de IBGE e Receita Federal do Brasil.

O aumento da relação CTB/PIB que pode ser decorrente de aumentos de alíquotas, da ampliação da base tributária, da criação de novos tributos (CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) e contribuições ou destes simultaneamente. O peso do esforço produtivo na arrecadação é reconhecido através da Cartilha da Reforma Tributária, a qual aponta a existência de tributos que incidem sobre a mesma base fiscal (ISS e CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), além da grande diversidade de legislações que sofrem freqüentes alterações, como é o caso do ICMS. O ICMS, que é de competência dos estados, apresenta 27 legislações diferentes, com diversidade de alíquotas e critérios de apuração, o que acaba gerando a chamada “guerra fiscal”. Quanto ao tratamento do lucro das empresas, há dois tributos distintos: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

### **2.5.1 Condicionantes da Receita Fiscal de 1994 a 2008.**

A seguir, busca-se resgatar o comportamento da carga tributária no Brasil no período de 1994 a 2008, apontando os principais componentes da estrutura tributária nacional, responsáveis pelas variações relevantes ocorridas neste período. A consulta às informações consolidadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Estudos Tributários), Estado e Município auxiliaram no entendimento do tema estudado, oportunizando a construção do panorama do sistema tributário nacional com as importantes alterações na legislação tributária que determinaram

fundamentais mudanças em alguns tributos e, por conseqüência, no valor da sua arrecadação.

A relevância de um banco de informações consolidadas do governo brasileiro da área tributária está em possibilitar o conhecimento público de todo o fluxo regular de recursos direcionados da sociedade para o Estado, considerando a natureza econômica de tributo, independente de sua denominação legal.

Assim, nesta seção, procura-se evidenciar também a participação de cada esfera de governo na arrecadação de impostos e contribuições, através da competência tributária dos entes governamentais, proporcionando análises, debates e proposições referentes ao tema e ao modelo tributário do País.

De acordo com a Receita Federal (1995), o Imposto de Renda na fonte sobre os salários foi o que apresentou melhor desempenho dentro das receitas do governo, com um crescimento real de 23%. O aumento do ônus tributário do trabalhador (IRPF) ficou por conta das regras impostas pela Lei 8.981 de 31 de dezembro de 1994, a qual promoveu elevações de alíquotas.

Deve-se enfatizar o crescimento de 7,70%, em termos reais, da arrecadação de 1995 em relação a 1994, mesmo com a perda da arrecadação dos recursos provenientes do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Para registrar a magnitude de tal imposto, o IPMF representou em 1994 uma arrecadação de R\$ 6 bilhões, aproximadamente 7% das receitas federais.

O aumento real de salário aliado ao aumento das alíquotas de contribuições previdenciárias, (Lei 9.032 de 1995), foram os principais responsáveis pelo aumento das receitas da Previdência Social, as quais cresceram 21,1%.

Conforme a Receita Federal, no ano de 1996 foram concedidos diversos benefícios visando à redução no ônus fiscal, como, por exemplo, a redução da alíquota do IOF nas operações de crédito, a isenção do IR sobre os lucros distribuídos a sócios e acionistas, redução da CSLL de 10% para 8% para pessoa jurídica e de 23% para 18% para as Instituições Financeiras, além da redução das alíquotas do IRPJ. Mesmo com todos estes benefícios fiscais, a receita do governo ainda apresentou um crescimento real de 2% em relação ao ano anterior.



A simplificação e modernização do sistema de fiscalização e a melhora no mercado de trabalho impulsionaram um crescimento real de 12% na contribuição da previdência social.

Destaca-se, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que modificou a legislação do ICMS, com o objetivo de melhorar as condições de competitividade do setor exportador brasileiro e obter saldos positivos na Balança Comercial. Entre as principais medidas citam-se:

a) não incidência, a partir de 13/09/96, do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos primários e produtos industrializados semielaborados;

b) direito a crédito, a partir de 13/09/96, do ICMS anteriormente cobrado na aquisição de insumos utilizados no processo de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior;

c) direito a crédito, a partir de 01/11/96, do ICMS anteriormente cobrado na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento;

d) direito a crédito, a partir de 01/11/96, do ICMS relativo à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento;

e) direito a crédito relativo ao ICMS anteriormente cobrado na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

No ano de 1997, a taxa de crescimento real da economia brasileira (3,68%), além da taxa de crescimento real das receitas tributárias (2,73%) dos governos federal, estaduais e municipais, proporcionou uma redução na pressão fiscal à sociedade brasileira.

Enfatiza-se que o registro mais significativo de receita ficou por conta da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que injetou R\$ 6,9 bilhões nos cofres públicos.

Em 1998, a oscilação da arrecadação tributária está estreitamente vinculada a dois fatores: a variação do nível da atividade econômica e as alterações da legislação tributária. Os impostos sobre renda, folha de pagamentos e propriedade tendem a ser mais estáveis no curto prazo, apresentando variações no médio e

longo prazo. Já o consumo, por sua vez, pode apresentar variações mais significativas de curto prazo, podendo, assim, atender mais rapidamente às necessidades de receitas do governo.

Destaca-se o desempenho excepcional da arrecadação da COFINS, que contribuiu para que o governo federal tivesse uma variação real positiva na arrecadação.

Em 1999, a Carga Tributária Bruta (CTB) ultrapassou os 30,00% do PIB, sendo a segunda vez na história tributária brasileira. Em 1990, foi a primeira vez que esse patamar era ultrapassado, resultante da implementação do Plano Collor que buscou a recuperação de receita para o Tesouro Nacional, através de uma agressiva política econômica. Segundo a Receita Federal, em 1990, registrou-se uma elevação abrupta da Carga Tributária Bruta, que passou de 24,87% em 1989 para 30,5%, em 1990.

Ainda, em 1999, registra-se um crescimento real no PIB de 0,82%, enquanto as receitas provenientes da tributação aumentaram em 2,20%, em termos reais. Assim, pode-se inferir que a pressão fiscal neste ano aumentou novamente, a sociedade teve que suportar um ônus tributário maior.

Já no ano 2000, observa-se a recuperação do nível de atividade econômica no país, com bons resultados nas receitas fiscais do governo, com superação das metas de superávit, apoiados no aumento de demanda interna e da massa salarial no país. A retomada do crescimento econômico foi decorrente de medidas na legislação tomadas no ano anterior, principalmente em relação a COFINS e CPMF. Além disso, destaca-se a concentração da tributação do IPI nas cadeias produtivas do setor automobilístico.

De acordo com os dados do Instituto Nacional de Seguridade Social, publicados pela Receita Federal houve um crescimento real da arrecadação das contribuições do INSS de 7,4%, decorrente do impacto da Reforma da Previdência.

O ano de 2000 representou o segundo ano consecutivo com carga tributária acima dos 30%, reforçando a crescente tendência das receitas governamentais. Registrou-se um crescimento real de 9,26% nas receitas tributárias nas três

esferas de governo para um crescimento real do Produto Interno Bruto de 4,46%, uma diferença de quase 5%.

O ano de 2001 foi o terceiro ano consecutivo com carga tributária acima dos trinta pontos percentuais, mantendo a tendência crescente verificada no final dos anos 90. Foi revelado um crescimento real de 5,88% nas receitas tributárias nas três esferas de governo contra um crescimento real do Produto Interno Bruto de 1,51%.

O governo brasileiro conseguiu atingir as metas fiscais pelo terceiro ano consecutivo, alcançando em 2001 um superávit primário de 3,7% do PIB, superior à programação inicial.

No que diz respeito à contribuição para o PIS/COFINS, a mudança na forma de tributação do setor de combustíveis e a introdução do mecanismo de pagamento por substituição tributária no setor automotivo contribuíram significativamente para a obtenção de um aumento real de arrecadação.

Quanto à CPMF, em 2000 e 2001, vigoraram as alíquotas de 0,30% e de 0,38%, na cobrança dessa contribuição, respectivamente. Mas, a incidência com alíquota de 0,38%, em 2000, ocorreu apenas em um semestre, explicando o aumento real em 2001 em relação ao ano de 2000.

Segundo a Receita Federal, em 2002 registrou-se o oitavo recorde consecutivo de pressão fiscal, momento em que as receitas tributárias nas três esferas de governo registraram um crescimento em termos reais de 7,57% contra um crescimento do Produto Interno Bruto de 1,52%.

A economia brasileira conviveu, em 2002, com fatores que marcam um típico ano eleitoral, em função das eleições parlamentares e presidenciais, trazendo ao campo econômico maior dificuldade no controle e desenvolvimento das principais variáveis econômicas. Entre elas: a redução dos investimentos externos, a desvalorização cambial, aumento da taxa de inflação e alta das taxas de juros que repercutiram sobre o baixo crescimento do PIB. Registra-se que a taxa de câmbio se desvalorizou em mais de 50%, em termos nominais, ao longo de 2002, implicando em aumento de custos nos importados e, por conseqüência, em preços mais elevados, resumindo, maior taxa de inflação (12,53% pelo IPCA).

Além disso, ocorreram alterações na legislação tributária, que permitiram o crescimento real da receita tributária, aumentando a pressão fiscal sobre a sociedade brasileira.

Apesar deste cenário, ainda assim, a política fiscal foi exitosa, uma vez que o superávit primário do governo central alcançou 2,25% do PIB, valor superior à meta acertada com o Fundo Monetário Internacional (FMI). Entretanto, a relação dívida pública/PIB se elevou em relação a 2001, atingindo 59,9%.

Quanto às contribuições econômicas, destaca-se a Lei 10.336, de 19/12/2001, a qual criou a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE combustível) incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico. A CIDE passou a ser cobrada a partir de 2002, tornando-se uma nova contribuição no sistema tributário nacional e contribuindo para o ingresso de R\$ 7,6 bilhões (0,57% do PIB) nos cofres públicos naquele ano.

A CIDE é de competência exclusiva da União, prevista no artigo 148 do Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal, sendo considerada uma contribuição com importante papel no setor de combustíveis, uma vez que sua utilização foi motivada pela nova regulamentação do segmento de derivados de petróleo.

A título de entendimento, registra-se que antes da criação do CIDE, até o ano de 2001, tinha-se a Parcela de Preço Específico (PPE) a qual era um dos componentes do custo do combustível e objetivava a estabilização dos preços dos mesmos, evitando que as oscilações cambiais afetassem os preços internos dos derivados do petróleo. Além disso, servia para subsidiar outros derivados do petróleo considerados essenciais à população, como o gás liquefeito de petróleo. Deste modo, para cada litro de gasolina comercializado, uma fração do preço, ou seja, a PPE era destinada ao subsídio do gás de cozinha, acentuando uma natureza de instrumento econômico redistributivo de renda. A PPE não entrava no cômputo da carga tributária, uma vez que era cobrada dos poucos agentes atuantes no mercado de produção e distribuição do setor de petróleo e, por formalmente, não apresentar caráter tributário.

A troca da PPE pela CIDE foi motivada pela abertura do mercado e a pulverização dos agentes atuantes neste segmento, que necessitava de mecanismo que reduzisse as possibilidades de sonegação, e concomitantemente, atuasse como um equalizador automático de preços entre as operações internas e externas.

A Receita Federal ressalta que a criação da CIDE não significou a efetiva inclusão de novo ônus no sistema econômico nacional e que a mudança foi mais formal do que substancial, visando à transparência e estruturação do modelo de tributação do setor de derivados de petróleo, tornando-o mais eficiente e adequado às diretrizes da política de abertura do mercado. Uma das preocupações da Receita Federal diz respeito à correta interpretação da oscilação da carga tributária entre 2001 e 2002, que envolve esta mudança, evitando a superestimação da variação da carga tributária. Desse modo, sabendo que a arrecadação da PPE em 2001 foi da ordem de 0,34% do PIB e não era computada na CTB, pode-se dizer que o aumento de 2,02% na carga tributária bruta de 2002 em relação ao ano de 2001 se reduziria a 1,68 p.p., caso se procedesse ao ajuste dos dados, com a consideração da PPE em 2001.

No ano de 2003, segundo a Receita Federal (Estudos Tributários 13) houve variação negativa de 0,65% na CTB, que resultou da combinação do crescimento, em termos reais, de 0,54% do PIB e da queda real de 1,31% dos tributos arrecadados nos três níveis de Governo. Assim, a pressão fiscal na sociedade brasileira apresentou uma retração neste ano, período em que se registra um aumento na alíquota do CSLL, que passou de 12% para 32% para as empresas prestadoras de serviços optantes pelo regime de tributação do lucro presumido. No PIS, houve mudança significativa na sua legislação, entre as quais, cita-se a inclusão das importações na base tributável, que contribuiu para o aumento na arrecadação.

Uma nota digna de registro é a Lei 10.637, de 30/12/2002, que estabeleceu novas regras para o cálculo do PIS, permitindo a dedução da base de cálculo, do montante de compras efetivadas. A referida Lei buscou eliminar a incidência

cumulativa do tributo, que passaria a onerar apenas o valor agregado em cada etapa de produção.

No ano de 2004, registrou-se um crescimento, em termos reais, de 4,6% do PIB e de 7,62% da arrecadação nos três níveis de Governo, resultando em aumento na pressão fiscal.

Os resultados fiscais do ano 2005 reforçam a tese de que a desoneração fiscal pode alavancar a arrecadação dos governos. Segundo a Receita Federal, o acréscimo na CTB a nível federal não decorreu da criação de nenhum tributo ou contribuição, de acréscimo de alíquotas ou de ampliação de base de cálculo no tocante aos tributos e às contribuições federais, mas, ao contrário, foram adotadas diversas medidas de desoneração tributária. Desta forma, o resultado da parcela correspondente à União pode ser atribuído, principalmente, à maior lucratividade de setores importantes da economia, com reflexo positivo no Imposto de Renda e na Contribuição sobre o Lucro Líquido, à elevação continuada do grau de eficiência da administração tributária, à adoção de medidas legais que permitiram maior eficiência no controle, como a obrigatoriedade de retenção na fonte nos pagamentos efetuados a empresas prestadoras de serviços, e a recuperação de débitos em atraso por conta do trabalho de fiscalização e cobrança.

O destaque da evolução da arrecadação da COFINS, com aumento real de R\$ 3,60 bilhões de reais, deve-se a sua incidência sobre as importações a partir do mês de abril de 2004, comparado à incidência durante todo o ano de 2005, uma base de comparação reduzida. Além disso, tem-se o reflexo da vigência do regime fiscal não cumulativo com alíquota majorada (7,6%).

Em 2006 foi divulgado pela Receita Federal que, devido aos ajustes de cálculo do produto interno bruto (PIB) realizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os valores da série de carga tributária divulgada naquele ano não são diretamente comparáveis com aqueles divulgados nos estudos anteriores. Além da revisão do PIB, a metodologia da Receita Federal sofreu alterações, como, por exemplo, a exclusão das restituições efetivamente pagas aos contribuintes e a inclusão de parcela de atualização monetária,

manteve-se a regra de exclusão de multas e juros, porém, aos pagamentos extemporâneos, foi acrescida parcela para anular o efeito inflacionário.

A partir de 2007, o governo busca aprimorar as informações da área tributária, fornecendo à sociedade brasileira um panorama do sistema tributário nacional, ao qual são canalizados os recursos dos agentes econômicos do país. Além disso, procurar conceder maior transparência à divulgação de informações a respeito dos recursos arrecadados. Para tal objetivo, desenvolve uma nova estrutura de informações, intitulada “Carga Tributária no Brasil 2007 – Análise por Tributos e Bases de Incidência”, que busca retratar o aspecto econômico da incidência tributária e analisar os aspectos formais de natureza jurídica ou orçamentária. Assim, procura-se facilitar a compreensão do tema tributário, uma vez que evidencia a relação da tributação com agregados econômicos relevantes na dinâmica econômica e social. E, por último, a nova formatação de análise e divulgação de dados fica alinhada com os padrões adotados internacionalmente, permitindo uma visão abrangente e estratégica do sistema impositivo.

Então, em 2007, verificou-se um crescimento, em termos reais, de 5,7% no PIB e de 9,7% da arrecadação tributária dos três níveis de governo. Segundo o governo, as alterações legais ocorridas no marco tributário foram, predominantemente, no sentido de alívio da pressão fiscal, ocorrendo uma série de desonerações no âmbito do Governo Federal. Assim sendo, o incremento de carga tributária encontra sustentação em um cenário econômico favorável, repercutindo ciclicamente na arrecadação. A relação entre aumento da arrecadação e crescimento econômico, apóia-se na expansão de tributos vinculados à renda das empresas (IRPJ e CSLL) e à massa salarial (contribuição previdenciária ao INSS).

Outro fator que impulsionou a arrecadação foi o aperfeiçoamento da administração tributária da União, que unificou as bases de dados e procedimentos da Receita Federal do Brasil e da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), obtendo maior racionalização administrativa, maior controle fiscal e eficiência na cobrança de tributos.

Quanto às políticas fiscais expansionista, isto é, de redução do peso da tributação, registraram-se reduções de alíquotas, principalmente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e dos prazos de aproveitamento de créditos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Destaca-se, ainda, a adoção de políticas pró-crescimento, voltadas para setores de construção civil, infra-estrutura e software.

Também, registra-se, um ajuste nos parâmetros do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), os quais foram ajustados em 5,15%, em relação aos fatos geradores do ano de 2006.

Uma nota digna de registro em 2007 foi a entrada em vigor, a partir do segundo semestre, do Simples Nacional, que flexibilizou as regras de adesão das empresas e reduziu alíquotas. Esta nova estruturação legal permitiu o deslocamento para o Simples de contribuintes que antes eram tributados segundo as regras dos regimes do Lucro Real e do Lucro Presumido, trazendo um efeito negativo sobre a arrecadação.

Da mesma forma que ocorreu em 2007, no ano de 2008 constata-se um crescimento da Carga Tributária Bruta (CTB), que resultou da combinação dos crescimentos, em termos reais, de 5,1% do Produto Interno Bruto e de 8,3% da arrecadação tributária nos três níveis de governo.

Na visão do governo, as mudanças legislativas de natureza tributária, implementadas em 2008, buscaram aliviar a pressão fiscal sobre a sociedade, em especial no que se refere aos tributos de competência do Governo Federal. Assim sendo, o incremento na carga tributária pode ser explicado como resposta a um cenário econômico favorável, que incentivou o resultado das empresas e a renda das famílias, impulsionando o comércio, as atividades industriais e a prestação de serviços.

Em 2008, em função da pressão social sobre o Congresso Nacional, não foi renovada à prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), implicando na redução de receita governamental. Por outro lado, verificou-se que parte desta perda de arrecadação foi parcialmente



compensada pelo aumento das alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e aumento da CSLL das entidades financeiras.

Ressalta-se que a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira foi instituída em 1997, tendo sido prorrogada constantemente desde então, deixando de ser cobrada em 2008. Durante o período da sua vigência, a CPMF se constituiu em uma importante fonte de receita do governo federal.

No tocante às alterações promovidas na legislação tributária federal, registra-se o aumento das alíquotas do IOF, que objetivou a compensação parcial das perdas de arrecadação decorrente do fim da vigência da CPMF.

Verificou-se, ainda, a redução de alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis), incidente sobre gasolina e diesel, que é cobrado na forma de um valor fixo por unidade do produto na comercialização destes no mercado interno ou na importação de combustíveis. O intuito do governo ao promover a redução deste tributo era de contrabalançar o reajuste ocorrido nos preços dos combustíveis, evitando a elevação destes ao consumidor final. Assim, em 02/05/2008, reduziu-se a alíquota específica incidente sobre a gasolina de R\$ 280,00/m<sup>3</sup> para R\$ 180,00/ m<sup>3</sup>, e, sobre diesel, de R\$ 70,00/m<sup>3</sup> para R\$ 30,00/ m<sup>3</sup>.

A Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, determinou, a partir de 01/05/2008, o aumento da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das instituições financeiras de 9% para 15%.

A favor do contribuinte registrou-se um ajuste de 4,5% na tabela do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) a partir de 01/01/2008 ( Lei 11.482, de 31/05/2007).

## 2.6 DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA POR ESFERA GOVERNAMENTAL

Quando se deseja conhecer o desenho do modelo tributário de um País, além de conhecer o valor da carga tributária imposta aos contribuintes, as bases econômicas da tributação, alíquotas e fator gerador de tributos, deve-se conhecer a forma que é realizada a repartição desta carga tributária entre as diversas esferas de governo: qual é o percentual da arrecadação total do país que será atribuída a cada ente público.

Este tema se faz presente na pauta de todas as reforma tributárias, em função da sua relevância para as esferas governamentais, uma vez que envolve os interesses de cada ente da Federação. Essa questão provoca ampla discussão na sociedade e constitui-se em um problema com difícil solução, uma vez que se trata de modificação na competência tributária e de condensação ou de expansão de impostos.

Para que a política fiscal possa ser utilizada como um instrumento econômico visando ao crescimento e desenvolvimento de um País, é necessário que o governo central consiga dispor de decisões e de controle de boa parte dos instrumentos fiscais, implicando na detenção da maior parte dos tributos arrecadados. Com a finalidade de que as unidades subnacionais não interfiram na política fiscal, e que o comando da política econômica fique centralizado no governo federal, limita-se ou restringe-se o grau de autonomia fiscal dos Estados. Mas, por outro lado, os Estados e Municípios devem participar da arrecadação visando à manutenção de suas funções públicas.

Conforme a Receita Federal (2002), a maioria dos tributos tem a finalidade precípua de arrecadação de recursos para financiar as ações do Estado, sendo que alguns deles podem exercer a função de tributos regulatórios, podem ser utilizados como instrumentos de política econômica. Citam-se como exemplos, a redução das alíquotas do IPI incidentes sobre a venda de automóveis, eletrodomésticos e matérias da construção civil em 2009 em todo território brasileiro, com o intuito de promover a retomada do crescimento do País.

Conforme Pereira (2009), a autonomia dos governos subnacionais, o federalismo fiscal e a descentralização são questões consideradas relevantes na discussão nas políticas de desenvolvimento regional no Brasil, sendo que o

sucesso para o desenvolvimento regional é oriundo basicamente na forma de distribuição dos recursos tributários aos governos subnacionais e na autonomia dos entes federativos.

A seguir discute-se a forma de distribuição dos recursos fiscais do País, entre as esferas de governamentais.

Os conflitos que ocorrem entres os contribuintes e o governo em relação à tributação, também estão presentes entre as esferas de governo no Brasil, refletido na disputa pela repartição das receitas públicas entre os mesmos.

Buscando apresentar a forma como está estruturada a participação dos entes públicos na arrecadação fiscal, segundo as diretrizes tributárias estabelecidas pela Constituição Federal, apresentam-se em linhas gerais o sistema e a administração tributária no Brasil. Lembra-se que a Carta Magna instituiu as limitações de tributar, os princípios gerais e as competências de cada um dos entes da federação, bem como a repartição das receitas tributárias.

A Constituição Federal instituiu o Sistema Tributário Nacional, bem como delega a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios o poder de instituir tributos. Uma das características do sistema federativo é a autonomia político-administrativa, que permite a cada esfera de governo a possibilidade de instituir impostos, taxas e contribuições de melhorias. A instituição de impostos e taxas pode ter origem tanto pelo poder de polícia, como pela utilização de serviços públicos. As contribuições sociais na sua maioria são de competência do Governo Federal.

Abaixo, apresenta-se um quadro (número seis) demonstrativo das esferas governamentais com seus respectivos tributos e competência tributária.

<b>Competência</b>	<b>Impostos e Principais Contribuições</b>
União -Impostos	✓ sobre operações do comércio exterior: sobre Importações (II) e Exportações (IE) de produtos e serviços.
	✓ sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR)
	✓ sobre produtos industrializados (IPI): imposto sobre valor agregado incidente sobre produtos manufaturados
	✓ sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários ( <b>IOF</b> )

	✓ sobre a propriedade territorial rural ( <b>ITR</b> )
União- Contribuições	✓ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – <b>COFINS</b>
	✓ Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - <b>PIS/PASEP</b>
	✓ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas – <b>CSLL</b>
	✓ Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – <b>CPMF</b>
	✓ Contribuição para o Seguro Social incidente sobre folha de pagamento (empregado / empregador) e sobre o trabalho autônomo
Estados e Distrito Federal	✓ de transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens ou direitos ( <b>ITCD</b> )
	✓ sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ( <b>ICMS</b> ): imposto sobre valor agregado incidente sobre bens em geral e alguns serviços
	✓ sobre a propriedade de veículos automotores ( <b>IPVA</b> )
Municípios e Distrito Federal	✓ de propriedade predial e territorial urbana ( <b>IPTU</b> )
	✓ sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis ( <b>ITBI</b> )
	✓ sobre serviços de qualquer natureza ( <b>ISS</b> ): excluídos aqueles tributados pelo ICMS

Quadro 6 : Competência impositiva segundo a Constituição Federal do Brasil.

Além dos tributos arrolados no quadro acima, a União pode ainda instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesses das categorias profissionais.

As transferências intergovernamentais entre União, Estados e Municípios, que possibilitam a autonomia política, administrativa e financeira dos entes governamentais, estão dispostas na Constituição Federal em transferências diretas e indiretas, que acontecem do nível maior de governo para o menor. Quanto à distribuição das transferências, a direta já tem estabelecidas as alíquotas de repasse de cada tipo de tributo, enquanto as transferências indiretas ocorrem por meio da formação de fundos especiais, tais como Fundo de Compensação de Exportações (FPEX), Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundos Regionais.

Considerando os critérios de rateio constitucionais tem-se a seguinte distribuição das transferências da tributação entre as esferas governamentais.

A União repassa:

a) Aos Fundos Regionais

- 3,0% do IR e IPI (FCO, FNE e FNO) – Centro Oeste, Nordeste e Norte.

b) Aos Estados

- 21,50% do IR e IPI (FPE)
- 10% do IPI (FPEX)
- 30% do IOF-Ouro
- IRRF Servidores Estaduais
- 

c) Aos Municípios

- 22,50%, acrescido de 1% em parcela especial em dezembro, do IR e do IPI (FPM)
- 50% do ITR
- 70% do IOF-Ouro
- IRRF Servidores Municipais

Os Estados repassam aos municípios:

- 25% do ICMS
- 50% do IPVA

Por uma questão de justiça distributiva, os critérios de rateio dos recursos dos Fundos dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM) consideram de forma direta o contingente populacional e o inverso da renda, de forma que os Estados e Municípios mais pobres do País obtenham maior participação nessas transferências. O rateio das receitas públicas tem como objetivo a promoção do equilíbrio socioeconômico entre os Estados e Municípios.

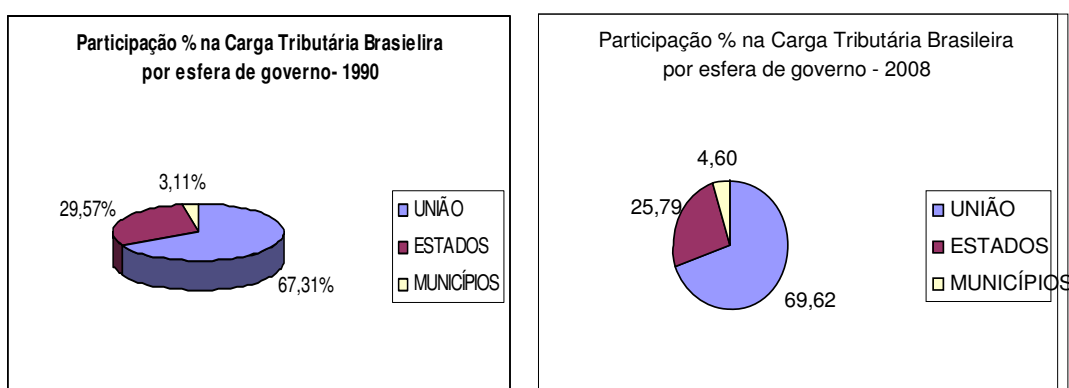
Além das transferências acima mencionadas, pode haver repasses voluntários de recursos públicos federais aos estados e aos municípios para que estes atuem em nome da União nas atividades de sua competência.

De acordo com a Receita Federal (2002) a receita tributária disponível em 2001, depois de ocorridas as devidas transferências entre os níveis de governo,

segue a seguinte distribuição: União com 68,7%; Estados com 26,8% ; e Municípios com 4,5%.

Considerando que o presente estudo abordou a tributação no período de 1990 até 2008, então, se apresentam as receitas das três esferas de governo, considerando sua competência tributária e a classificação da tributação nos anexos “A” até “J”.

Os gráficos abaixo retratam a divisão da arrecadação fiscal no Brasil em 1990 e no ano de 2008.



Gráficos 2 e 3: Divisão da receita fiscal brasileira por esfera governamental: 1990 e 2008.  
Fonte: Receita Federal do Brasil.

Os dados acima mostram que, num período de dezoito anos, não houve uma mudança significativa nos percentuais de participação das receitas da União em relação à Carga Tributária, que apresentou um crescimento de apenas 3,43%. Quanto aos Estados da Federação, registra-se uma queda de aproximadamente 12,80% na participação dos mesmos no bolo tributário, o que tem motivado protestos nos últimos anos por parte dos Estados. O destaque fica por conta dos municípios que registraram um crescimento elevadíssimo de 47,91% de 1990 para 2008, em relação aos demais entes da federação, o que proporciona uma melhora significativa do desenvolvimento de suas funções públicas.

### 3 CESTO BÁSICO E TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Neste capítulo apresenta-se a teoria econômica que trata dos efeitos dos impostos sobre o equilíbrio de mercado, com ênfase nas implicações que as reduções de impostos podem causar sobre o preço de equilíbrio e a quantidade de equilíbrio de mercado. Além disso, resgata-se a legislação dos tributos tratados no presente trabalho, com suas especificidades de incidência. E, por último, têm-se os produtos do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre, com a divisão por natureza produtiva, etapas de produção e a estimativa do valor dos principais tributos indiretos na formação dos preços dos mesmos.

### 3.1 ENFOQUE TEÓRICO DA REDUÇÃO DE IMPOSTO SOBRE O EQUILÍBRIO DE MERCADO.

Nesta seção, apresenta-se uma análise teórica do equilíbrio parcial dos efeitos de aumento e de redução de imposto sobre os preços dos produtos, principalmente daqueles de origem na agropecuária e na agroindústria.

Conforme Sanson (1993. p. 17), os produtos dos setores da agropecuária e agroindústria são os mais importantes nos orçamentos das famílias de baixa renda, já que estes dois setores absorvem 63% das despesas das famílias com renda de até dois salários mínimos.

Na presente análise, busca-se conhecer quem efetivamente se beneficia da redução do imposto, determinando os aspectos econômicos e sociais da tributação, isto é, o que ocorre com o preço e com a quantidade de equilíbrio de um mercado, no caso de uma redução do imposto. O instrumental de oferta e demanda e os conceitos de elasticidades são adequados para essa análise, quando se considera os mercados competitivos e realiza-se a comparação entre duas posições de equilíbrio de mercado.

Segundo Musgrave e Musgrave (1980), os impostos sobre venda são aplicados às receitas brutas das firmas, portanto devem ser levados em conta na determinação do preço e da produção. Ressaltam os autores que o grau de

abrangência do tributo constitui um fator importante na determinação da forma como os contribuintes reagem à imposição do mesmo, bem como a determinação da incidência do tributo.

Sanson (1991) discute a isenção tributária, apresentando duas linhas de pensamento. A primeira argumenta que a redução do imposto ou tributo implicará em redução imediata do preço de venda, uma vez que o tributo está embutido no preço, enquanto a segunda defende que a isenção de tributos redundará em aumento da rentabilidade das empresas.

O autor apresenta a identidade contábil para separar o imposto do preço, utilizando o enfoque teórico de que existe um preço bruto que é representado pelo valor pago pelo consumidor, que determina as decisões do consumidor e um preço líquido do imposto que é tomado como base para decisões das empresas, uma vez que é o preço recebido pelo produtor. O preço bruto é formado pelo preço líquido do imposto mais o valor da tributação.

O trabalho de Balbinotto (1993), que estudou os efeitos da redução dos impostos sobre os produtos da Cesta Básica, diz que, com a participação do Governo na economia, existem dois preços de referência, o preço que o consumidor paga (chamado de preço bruto pelo autor), portanto de grande importância para este agente, e o preço que recebe o produtor (preço líquido), sendo relevante nas decisões nos processos produtivos. Este último preço representa o valor que sobra ao vendedor após ter vendido a mercadoria e ter descontado o imposto a ser recolhido ao Governo. A diferença entre estes dois preços representa o total de imposto cobrado pelo Governo.

Na visão de Riani (2009), grande parte do sistema econômico é afetada pelos mecanismos de tributação que, dependendo da maneira como são utilizados, exercerão influência sobre o padrão de consumo da sociedade, sobre os preços relativos dos bens e serviços e sobre a oferta de recursos produtivos da economia. Lembra o autor que a análise do equilíbrio parcial não considera os efeitos da tributação sobre a inflação, focando mais os efeitos da tributação sobre as funções de alocação e de distribuição. Além disso, chama a atenção para a



limitação desta análise, uma vez que é realizada em determinado ponto, ou seja, quando posicionada em certo momento.

A descrição de um mercado antes e depois da aplicação de impostos é um exercício interessante de estática comparativa, sendo relevante para as decisões de política econômica. O ponto essencial em relação à imposição de um imposto em um mercado, cabe reforçar, diz respeito à existência de dois preços importantes: um deles é o preço que o demandante paga e o outro é o preço que recebe o ofertante, sendo que a diferença entre eles representa a magnitude do imposto ( Varian, 1993, p. 319).

Antes de se analisar o caso do impacto da redução de imposto sobre o mercado, no qual se enquadram os produtos do Cesto Básico estudado, apresentam-se os casos especiais ou casos extremos que são tratados em Varian (1993), os quais se referem aos mercados com curva de oferta perfeitamente elástica e curva de oferta perfeitamente inelástica. Segundo o autor, um imposto tende a aumentar o preço pago pelos consumidores e reduzir o preço recebido pelo produtor, no entanto o repasse do imposto e o ônus tributário incidentes sobre cada um dos agentes, dependem das características específicas da oferta e da demanda de cada mercado.

Apresentam-se, a seguir, os casos especiais tratados por Varian (1993, p.324) para que se possa dimensionar o grau de repasse do imposto e se identificar qual o agente que arca efetivamente com este ônus.

No caso de estabelecimento de um imposto em um mercado que apresenta um curva de oferta perfeitamente elástica, tem-se uma situação na qual a oferta é horizontal, significando que a empresa ofertará qualquer quantidade desejada do bem por um certo preço, como também não ofertará nenhuma quantidade deste bem abaixo deste preço. Nesta situação, em que a indústria tem uma curva de oferta horizontal, o preço é inteiramente determinado pela curva de oferta (O) e a quantidade vendida é determinada pela demanda (D), originando o ponto de equilíbrio "E<sub>0</sub>". Assim sendo, o estabelecimento de imposto desloca a curva de oferta para cima (O para O') na mesma magnitude do imposto, por conseqüência o preço aumenta nesta mesma magnitude, significando que o imposto é

integralmente repassado ao consumidor. Com o deslocamento da oferta, surge um novo ponto de equilíbrio ( $E_1$ ). A situação descrita acima é apresentada no gráfico de número quatro, abaixo.

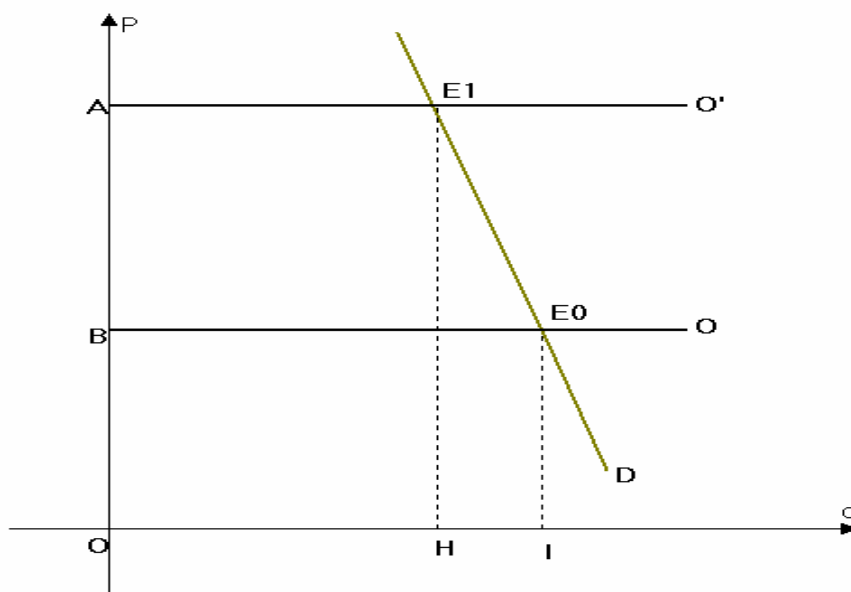


Gráfico 4 : Efeito do aumento de imposto para curva de oferta perfeitamente elástica.

Fonte: Varian, 1993, p. 325.

Em uma situação contrária, com uma redução de imposto, nas condições acima, o benefício da queda no preço do produto poderia ser integralmente absorvida pelo consumidor.

Com uma redução de impostos, toda a redução tributária é repassada aos consumidores, que, por sua vez teriam sua renda real valorizada. Desse modo, no caso de uma curva de oferta perfeitamente elástica, o benefício da redução do imposto seria inteiramente repassado aos consumidores.

O outro caso tratado em Varian (1993, p.324) refere-se a uma curva de oferta perfeitamente inelástica: quando a forma da oferta é vertical, significando que tanto com ou sem imposto a quantidade a ser ofertada de um bem será a mesma. Assim sendo, os demandantes determinam o preço de equilíbrio ( $E_0$ ) e pagarão um certo preço (OA) com ou sem imposto para uma determinada quantidade (OH). Neste caso, do preço recebido pelo produtor é descontado o

valor do imposto( $t$ ), ficando este ônus integral ao ofertante, que receberá o preço líquido do imposto representado pelo segmento OB. Por consequência, o consumidor não receberá o repasse deste imposto. Esta situação pode ser observada no gráfico abaixo (número cinco).

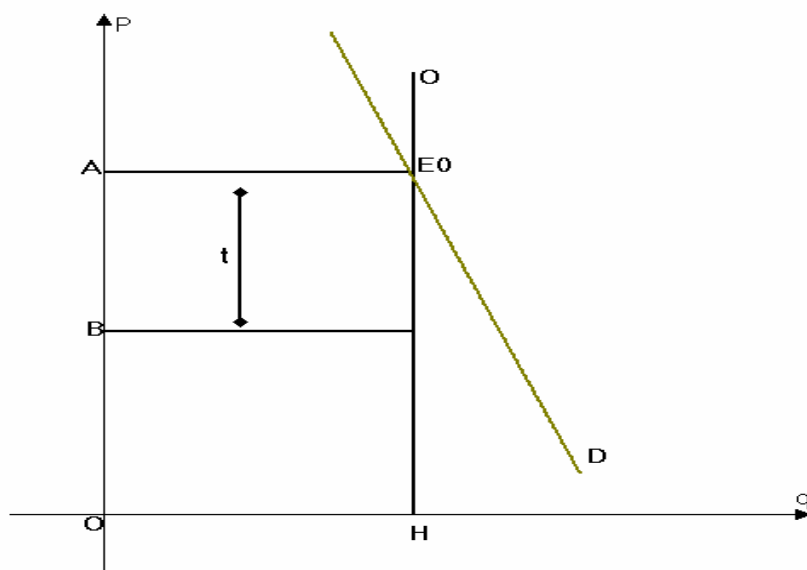


Gráfico 5 : Efeito do aumento de imposto para curva de oferta perfeitamente inelástica. Fonte: Varian, 1993, p.325.

Varian (1993) chama atenção para o fato de que alguns consideram a situação descrita acima um paradoxo, mas o autor diz que não o é, pois caso o ofertante pudesse elevar seus preços após o imposto ser estabelecido, e, ainda assim, conseguir vender toda oferta fixa, então ele poderia ter feito isto antes do imposto ser aplicado e teria alcançado uma receita de venda maior. Se a curva de demanda não se move, a única maneira de aumentar o preço é através da redução da oferta.

No caso de uma redução no imposto para uma oferta perfeitamente inelástica, o benefício tributário se refletirá sobre o ofertante, que, por sua vez, não terá sua receita reduzida pela magnitude do imposto.

Rosen (2005, p.283) também apresenta os casos especiais de oferta perfeitamente elástica e de oferta perfeitamente inelástica, segundo o autor no

primeiro caso “ consumers bear the entire burden of the tax” e no segundo caso “when supply is perfectly inelastic, producers bear the entire burden”.

Estes mesmos casos acima, são apresentados também por Stiglitz (2000, p.492), quando o autor trata do efeito da elasticidade da oferta e da demanda sobre a incidência tributária nos consumidores e produtores.

Uma vez analisados os casos especiais de equilíbrio de mercado com incidência tributária, pode-se examinar um caso mais próximo dos produtos tratados por este estudo.

Assim, apresenta-se a seguir o modelo teórico de equilíbrio de mercado com impostos apresentado em Musgrave e Musgrave (1980), Rosen (2005) e em Balbinotto (1993). No modelo de análise de Balbinotto (1993) foi assumido o caso de um imposto específico<sup>16</sup> como se ele fosse aplicado ao varejista, em uma estrutura de mercado concorrencial, na qual são comercializados produtos de origem agropecuária. Tais hipóteses foram consideradas, pelo autor, adequadas para análise do efeito da redução dos impostos sobre os preços.

O caso de análise de equilíbrio de mercado, considerado pelo autor mais adequado e mais próximo dos produtos do Cesto Básico, é quando se tem a curva de demanda relativamente inelástica e oferta relativamente elástica. Neste caso, foi assumido que os produtos do Cesto Básico apresentam uma elasticidade-preço relativamente baixa, dada uma variação dos preços teremos uma variação menos que proporcional nas quantidades demandadas. Sendo assim, tem-se o efeito preço mais forte que o efeito quantidade, que pode ser atribuído à essencialidade destes produtos na dieta das pessoas.

Conforme Vasconcellos (2000), quando o Governo estabelece um imposto sobre uma mercadoria, isto significa um custo adicional para o produtor, tornando o preço da mercadoria mais elevado. A consequência disto é o deslocamento da curva de oferta para trás e para cima, ou seja, ocorre uma retração na oferta. Para continuar ofertando a mesma quantidade de produto que ofertava antes, o

---

<sup>16</sup> Considera um valor monetário fixo sobre unidade de produto vendido, independentemente do valor que tenha o produto. Já, o imposto “ ad valorem” representa a aplicação de percentual ou alíquota sobre o valor, em moeda corrente, de cada unidade de produto que é vendida. Vasconcellos (2000).

produtor terá que aumentar o preço, ou então, se preferir manter o preço, deverá oferecer uma quantidade menor de mercadoria. No caso de uma redução aconteceria o contrário.

De acordo com Stiglitz (2000, p.486) no efeito do imposto sobre o equilíbrio de mercado tem-se: “The tax shifts the supply curve up by the amount of tax. This lowers the quantity consumed and rises the price paid by consumers”.

Considerando o gráfico de número seis, parte-se de um equilíbrio inicial, antes da redução do imposto, dado pelo ponto  $E_0$ , no qual são comercializadas OH quantidades ao nível de preço OA. Com este preço bruto, o produtor recebe o preço líquido dado por OC. Quando é promovida a redução do imposto incidente sobre o preço, ocorre um deslocamento da curva de oferta para a direita e para baixo, representada pelo segmento de reta O', gerando um novo ponto de equilíbrio dado por  $E_1$ . Neste novo ponto de equilíbrio, tem-se um aumento na quantidade transacionada de OH para OI, acompanhado de uma redução no preço bruto de OA para OB. Assim sendo, o preço líquido recebido pelo produtor se eleva de OC para OB, uma vez que ônus tributário do produtor desaparecerá.

Na situação de equilíbrio com imposto a arrecadação do governo é dada pela área formada pelos pontos  $AE_0CE_3$ , sendo que a área dada por  $AE_0BE_2$ , corresponde ao ônus tributário bancado pelo consumidor e a área formada por  $CE_3BE_2$ , representa a parte da arrecadação governamental bancada pelo produtor. No caso de uma isenção tributária, estas áreas de representação de ônus fiscal deixariam de existir.

A situação descrita está representada no gráfico número seis, o qual apresenta a visualização dos benefícios que poderão ter os consumidores dos produtos do Cesto Básico, decorrente da redução dos tributos incidentes sobre os mesmos, se esta redução for repassada ao preço final do produto. Ainda, poderão ser beneficiados os produtores que receberão um preço líquido maior do que aqueles que recebiam antes da redução dos impostos.

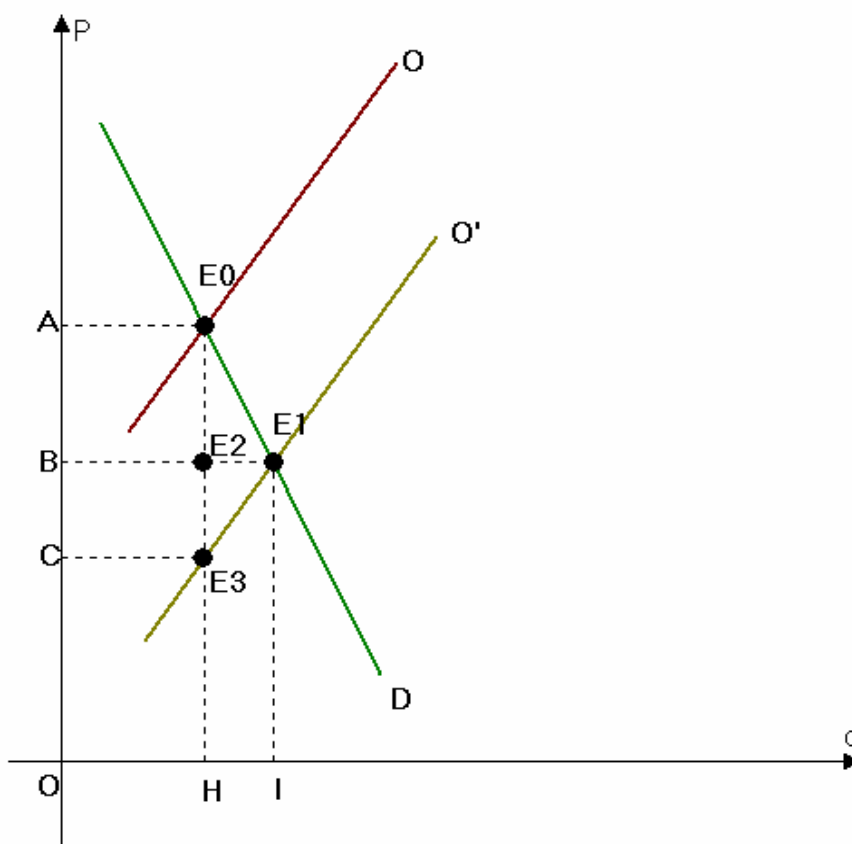


Gráfico 6: Efeito da redução do imposto específico sobre o equilíbrio de mercado.  
 Fonte: Adaptado de Varian, 1993, p.326.

Observa-se na representação gráfica que, com a redução dos impostos, os consumidores seriam beneficiados, uma vez que deixariam de pagar um valor representado pela área formada pelos pontos  $AE_0BE_2$  a menos do que em uma situação com impostos, considerando o preço com imposto ( $OA$ ). Já pelo lado dos vendedores, com a redução dos impostos, haveria um aumento nas receitas líquidas dos mesmos, pois o preço líquido recebido pelos produtores aumentaria de  $OC$  para  $OB$ , na magnitude da área dada por  $CE_3BE_2$ .

Varian (1993) chama a atenção que, o quanto de imposto que é repassado para o preço final depende do grau de inclinação da curva de oferta em relação à demanda. Segundo o autor:

Se a curva de oferta é quase horizontal, uma parcela grande do imposto será repassada. Se é quase vertical, muito pouco do imposto pode ser repassado. (VARIAN, 1993, p. 326).

Quanto ao repasse do imposto ou a divisão do ônus tributário entre consumidores e produtores, Rosen (2005) argumenta que a incidência do imposto depende das elasticidades da curva de oferta e da demanda. Sobre o tema, discorre o autor:

This result is strictly determined by the shapes of the demand and supply curves. In general, the more elastic the demand curve, the less the tax borne by consumers, *ceteris paribus*. Similarly, the more elastic the supply curve, the less the tax borne by producers, *ceteris paribus*. (Rosen, 2005, p.282.)

Em relação à imposição dos tributos Musgrave e Musgrave (1980) enfatizam que os impostos sobre venda podem ter caráter geral ou seletivo, podem ser aplicados às receitas obtidas através das vendas de todos os produtos ou às receitas provenientes das vendas de apenas alguns produtos selecionados, como, por exemplo, automóveis, bebidas, cigarros e gasolina.

Ainda em relação ao gráfico seis, pode-se observar-se que com a isenção do imposto, (oferta O para O') o mercado seria beneficiado pela redução do preço que alteraria os incentivos, tanto dos produtores quanto dos consumidores, em relação às suas pretensões de produção e de consumo, aumentando as quantidades transacionadas (OH para OI) na economia, de forma a dinamizar o sistema econômico, através de um efeito multiplicador.

Pondera-se, no entanto que, nos casos de arrecadação destinar-se para pagamentos de gastos com infraestrutura em setores estratégicos para o crescimento econômico do País, tem-se um gasto qualificado, que desencadeará, também, um efeito multiplicador na economia.

### 3.2 O PESO MORTO DOS IMPOSTOS

Com base no que foi visto na seção anterior, será apresentada a forma como os impostos afetam o bem-estar econômico e social dos agentes que participam do mercado: o consumidor, o produtor e o governo.

De acordo com a teoria econômica, quando um imposto é instituído sobre um produto, o preço deste produto aumenta ao consumidor e o vendedor recebe um preço menor. Argumenta-se que, para se conhecer o efeito da tributação do bem-estar econômico, é necessário comparar a redução do bem-estar dos compradores e vendedores com a elevação da receita do Governo, e o instrumental do excedente do consumidor e do produtor é apropriado para esta análise.

Como já foi visto anteriormente, o ônus do imposto é compartilhado pelos vendedores e compradores. Adicionalmente ao que já foi descrito, passa-se agora a incluir a teoria econômica do bem-estar, que medirá os ganhos e perdas que resultam da incidência de um imposto sobre um produto. Sendo assim, considera-se que a tributação afetará comprador, vendedor e governo.

Pela teoria econômica, o excedente do consumidor representa o benefício obtido pelos compradores num mercado, o qual demonstra o valor que os consumidores estão dispostos a pagar por um bem, deduzindo-o do preço que efetivamente pagam. Já o benefício do produtor pode ser medido pelo excedente do produtor, o qual representa o valor que os vendedores recebem pelo bem descontando os seus custos. O governo se beneficiaria da arrecadação oriunda da tributação que é dada pela quantidade( $q$ ) transacionada pelo mercado vezes o valor do tributo ( $t$ ), a qual pode ser utilizada para as mais diversas necessidades do governo, como também para oferecer novos serviços aos contribuintes, na forma de policiamento, educação, saneamento, transportes, etc.

Diante disso, pode-se analisar a maneira que os impostos afetam o bem estar social, através do benefício que o governo consegue obter cobrando o imposto.

Abaixo, descreve-se o modelo de análise de bem-estar utilizado em Varian (1993), o qual inicia pelo estudo do bem-estar econômico antes da incidência de



um imposto e, posteriormente, lança-se o imposto, verificando as mudanças ocorridas no mercado em termos de bem-estar dos agentes econômicos.

O gráfico número sete apresenta uma situação de mercado sem a existência do imposto, em que o preço e a quantidade de equilíbrio são dados pela intersecção das curvas de demanda e da oferta. Como a demanda representa a disposição de pagamento dos consumidores, o excedente do consumidor é dado pelas áreas formadas por A, B e C. ( $= A+B+C$ ), que ficam abaixo da curva de demanda e acima da linha de preço de equilíbrio. Da mesma maneira, a oferta se traduz nos custos de produção e o excedente do produtor é dado pelas áreas formadas por D, E e F ( $= D+E+F$ ), que se situa acima da curva de oferta e abaixo do preço de equilíbrio.

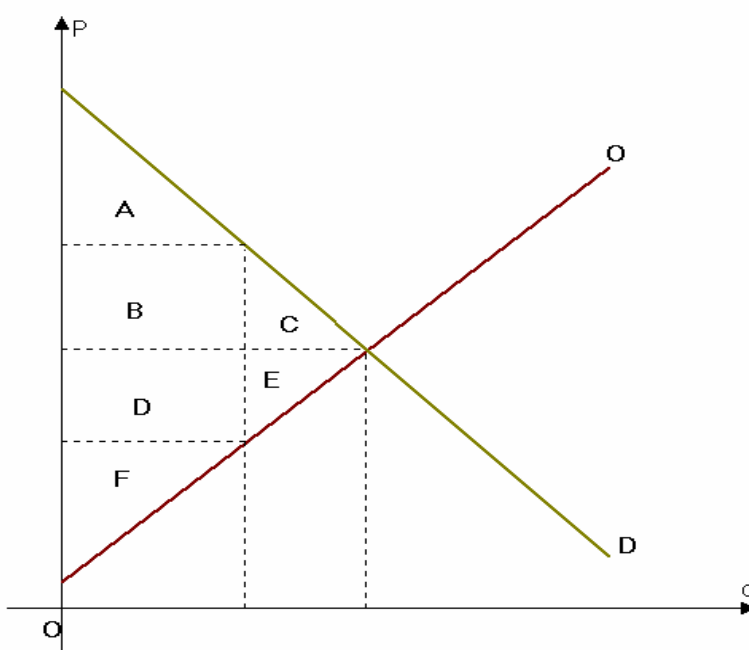


Gráfico 7 : Equilíbrio de mercado sem a existência de imposto.  
Fonte: Varian, 1993, p.327.

O excedente total do mercado sem incidência de imposto é dado pela soma do excedente do consumidor e do excedente do produtor, é igual à soma das áreas formadas por A, B, C, D, E e F.

Agora, supondo que um imposto passou a incidir sobre o produto acima, modificando a situação anterior, conforme gráfico número oito, então, haverá um aumento no preço de equilíbrio de mercado, passando de " $p_e$ " para " $p_c$ " determinando que o excedente do consumidor seja reduzido à área expressa apenas por "A" (acima de " $p_c$ " e abaixo da curva de demanda).

O novo preço recebido pelo produtor se reduz de " $p_e$ " para " $p_v$ ", implicando redução do excedente do produtor, que passa a ser representado pela área "F" (acima da curva de oferta e abaixo de " $p_v$ ").

Concomitantemente, o mercado registra uma queda na quantidade transacionada de " $q_e$ " para " $q_{e2}$ " e o valor da arrecadação do governo com o imposto é dado pela soma das áreas "B" e "D".

Desta maneira, pode-se calcular o excedente total do mercado com o imposto, o qual é dado pela soma do excedente do consumidor (A), o excedente do produtor (F) e a receita tributária (B e D), representado pela soma das áreas A, B, D e F ( $A+B+D+F$ ).

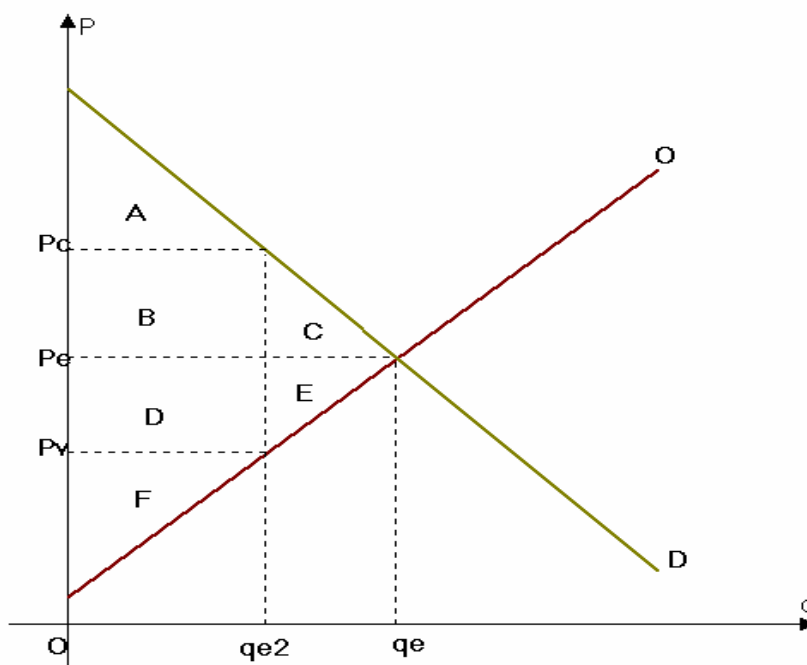


Gráfico 8 : Equilíbrio de mercado com a existência de imposto.  
Fonte: Varian, 1993, p.327.

Comparando a situação sem imposto com a situação com imposto, pode-se verificar o comportamento de bem-estar social de um período para o outro. Com a imposição do imposto acontece a redução do excedente do consumidor e do produtor, equivalentes as áreas “B e C” e “D e E” respectivamente; também se registra que a receita tributária aumenta o equivalente a soma das áreas “B” e “D” ( $= B + D$ ). A mudança de bem estar, oriunda da imposição do tributo, determina a redução do excedente do consumidor e do excedente do produtor e o aumento da receita do governo, que, ao serem somados, resultam em uma queda do excedente total do mercado, representado pela soma das áreas “C” e “E” ( $= C+E$ ). Isto significa que as perdas de bem-estar dos consumidores e produtores, resultantes da tributação, superaram os benefícios da receita obtida pelo Governo.

É isso que a teoria econômica chama de peso morto, a queda do excedente total do mercado causada pela tributação que promoveu a distorção no equilíbrio do mercado.

A incidência tributária determinará o aumento de preço e a redução nas quantidades transacionadas no mercado de “ $q_e$ ” para  $q_{e2}$ ”, o que por sua vez, estará minando a possibilidade de ocorrência de transações econômicas na magnitude dessa diferença, reduzindo, assim, o dinamismo do sistema econômico. Ressalta-se que com o novo nível de preços decorrente da tributação, os agentes econômicos reverão suas posições nas alocações dos fatores produtivos.

O peso morto causado por um sistema tributário está justamente na ocorrência da distorção dos incentivos para o consumidor consumir e o produtor produzir, fazendo com que ambos alterem seus comportamentos alocativos.

A teoria econômica defende que o equilíbrio de mercado normalmente permite a alocação eficiente dos recursos escassos, maximizando o excedente total do mercado. No entanto, a tributação aumenta os preços para o consumidor e reduz o preço para os vendedores, incentivando os compradores a consumir menos e incentivando os vendedores de produzir menos. Desta maneira, a

tributação distorce os incentivos, podendo fazer com que o mercado aloque recursos de maneira ineficiente.

Ressalta-se, como já mencionado anteriormente, que havendo um gasto qualificado do governo em setores estratégicos para o crescimento econômico, o mesmo desencadeará um efeito multiplicador na economia, valorizando, assim, a receita fiscal.

### 3.3 INCIDÊNCIAS DOS TRIBUTOS INDIRETOS

Como anteriormente referendado, a tributação sobre o consumo ocupa um lugar de destaque na carga tributária, em função da sua eficiência arrecadatória, que permite o alcance de metas fiscais. Por incidir de um modo geral sobre os preços dos produtos e serviços, acaba tendo reflexos sobre o consumo de produtos essenciais adquiridos pelas classes sociais mais baixas.

Para dimensionar alguns desses reflexos sobre a renda do consumidor, realizou-se um levantamento e estudo visando quantificar a carga tributária total dos principais tributos indiretos incidentes sobre preços dos produtos que compõem o Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre.

Rezende (1991) aponta que é difícil determinar com precisão a participação dos tributos na composição dos preços dos principais alimentos consumidos pela população brasileira, uma vez que ocorrem variações do ICMS em nível de Região ou Estados, na natureza do processo produtivo e no grau de organização empresarial da produção e comercialização.

Uma política social e fiscal que contemple a isenção tributária para produtos considerados essenciais, principalmente para a população de baixa renda, tem sido tema de freqüente debate na sociedade e nas discussões que antecedem as propostas de reformas tributárias no País. O trabalho de Tomich et al. (1997), por exemplo, apresenta três projetos de mudança na legislação visando o benefício tributário de produtos que compoariam cestas básicas em estados brasileiros. O

primeiro deles diz respeito à Proposta de Emenda Constitucional nº 46/95, que determinaria a limitação do poder de tributação sobre produtos integrantes de cestas básicas, tratando principalmente dos casos do ICMS e IPI. Mas, em se tratando de emenda constitucional, dependeria de aprovação de Lei Complementar, o que não ocorreu. O segundo caso diz respeito à resolução nº 85/1996, apresentada no Senado Federal, que previa alíquotas mínimas de impostos sobre produtos alimentares integrantes de cestas básicas, nas operações estaduais (1% a 1,5%). De acordo com a Constituição Federal, o Senado Federal somente poderá fixar alíquotas máximas para o ICMS, quando se tratar de conflitos estaduais, portanto não teve avanço no seu objetivo. A última proposta em relação ao tema, foi tratada na Emenda à Constituição Federal nº 46/96, que havia proposto acrescentar à Constituição Federal uma alínea “c” ao inc. III do art. 150, que vedasse a cobrança de impostos sobre alimentos constantes na cesta básica e destinados ao consumo interno no País. No entanto, não foram especificados os produtos que integrariam tal cesta básica.

Atualmente, tramita no Congresso Nacional a PEC 233/08 que trata da reforma tributária no País, contemplando, entre outros, a desoneração do custo da cesta básica. Na cartilha da reforma tributária editada pelo governo é defendida a desoneração dos itens essenciais de consumo das classes de menor renda, como, por exemplo, o pão, o açúcar e o óleo de soja, sobre os quais hoje ainda incidem tributos federais. Atualmente, em termos de competência tributária federal sobre o preço do açúcar incide IPI, PIS e Cofins e sobre o preço do óleo de soja somente PIS e Cofins. Quanto ao pãozinho o imposto incidente é somente o ICMS, de competência estadual. A argumentação do governo é de que, com a criação do IVA-F (Imposto de Valor Adicionado-Federal) e do Novo ICMS, existirá a oportunidade de rever a estrutura de alíquotas atualmente existente no país e de ampliar a desoneração da cesta básica, tornando o sistema tributário mais justo e menos oneroso para a parcela mais pobre da população.

De acordo com a cartilha, o governo considera que “a desoneração dos bens de consumo essenciais é um dos instrumentos mais eficientes de distribuição de renda disponíveis, e contribui para reduzir a regressividade do

sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo e mais condizente com as necessidades do País”<sup>17</sup>.

Pelo exposto, percebe-se que o próprio governo preocupa-se com a questão da redução ou isenção de produtos considerados essenciais, que poderá promover o aumento real da renda, bem como a elevação do nível de bem-estar dos menos aquinhoados.

A preocupação com a isenção ou redução tributária incidentes sobre gêneros alimentícios pode ser observada no convênio do ICMS 128/94, que dispõe sobre o tratamento tributário para as operações com mercadorias que compõem a cesta básica, o qual acordou que os Estados Brasileiros e o Distrito Federal ficaram autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% de ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

Com base no Convênio 128/94, Tomich et al. (1997) estudaram para os anos 1994, 1995 e 1996 o efeito da redução do ICMS sobre o custo da cesta básica e sobre a renda das classes sociais mais baixas. Os autores concluíram que, considerando o grande peso dos gastos com produtos da cesta básica no dispêndio total das famílias de baixa renda e os indícios de elevados níveis de sonegação fiscal na comercialização desses produtos, havendo redução do ICMS incidente sobre os preços dos produtos da cesta básica, ocorreriam benefícios líquidos sociais. Um resultado importante apontado pelos autores, diz que considerando uma renda de um salário mínimo, nas simulações realizadas e uma alíquota nominal inicial de 12% e final de 4% para os produtos da cesta básica, poderia proporcionar um aumento de renda disponível na ordem de 11,1%, em média, nos anos e nas regiões estudadas. E se houvesse isenção total do ICMS, então o aumento de renda chegaria a 17,7%, em média.

No trabalho de Rezende (1991), foi registrado que o ICMS, dentre os impostos do sistema tributário brasileiro, era o tributo que mais onerava o consumo de produtos essenciais. O autor recomendou a utilização de alíquotas reduzidas para estes itens de consumo, com base em critérios seletivos de

---

<sup>17</sup> Disponível: <[www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf](http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf)>, p12.

tributação, que é uma regra aplicada universalmente. No entanto, enfatiza que ICMS é uma das importantes fontes de receitas dos estados e sua isenção poderia causar prejuízos à arrecadação de alguns estados não industrializados, o que poderia comprometer a sustentação de programas sociais. Para superar este problema de receita, recomendou a adoção do princípio do destino de cobrança dos impostos.

Destaca-se, conforme Rezende (1991) que a adoção de alíquotas seletivas para o ICMS traria ganhos sociais imediatos expressivos. O autor estimou que o ICMS determinou um aumento de 13% no custo da cesta básica do trabalhador com renda mensal entre 2 a 6 salários mínimos.

De acordo com Pereira et al.(1996) é praticamente impossível saber com precisão o peso dos tributos sobre o custo total de um produto, porém existem estudos tributários que fazem aproximações. É neste sentido que o presente estudo também pretende contribuir ao debate sobre o tema.

Na visão de Varsano (2001), a existência de impostos cumulativos no Brasil torna impossível saber o montante de imposto embutido no preço de um produto, a menos que se possa acompanhar a elaboração do mesmo desde os estágios iniciais de produção de cada um dos seus insumos.

A cumulatividade dos impostos no Brasil é uma das questões mais polêmicas na literatura tributária. Os trabalhos de Varsano (2001), Pereira e Ikeda (2001), Ferreira e Araújo (2000), e Varsano et al (2001) discutem este tema com um forte olhar crítico em relação a este problema.

Segundo Pereira e Ikeda (2001), quando se impõe a cobrança de tributos que incidem sobre as vendas das empresas e não se permite a utilização de mecanismos que possam compensar os montantes de tributos cobrados nas etapas anteriores de produção, caracteriza-se, então, um quadro de tributação cumulativa, isto é, a incidência dos impostos em cascata. Esta situação acarreta alguns prejuízos à economia, tais como a distorção sobre a decisão de alocação dos recursos produtivos e a redução da capacidade de competição das empresas nacionais.

Os autores ressaltam que o número de etapas de processamento dentro das cadeias produtivas, o peso dos insumos no valor da produção e a proporção de insumos adquiridos no País em relação aos importados determinam a intensidade da oneração da tributação.

Na visão de Varsano (2001) os tributos cumulativos podem induzir as escolhas dos agentes econômicos, que, por sua vez, pode refletir-se em práticas ineficientes de produção ou de desperdício de recursos produtivos. A tributação cumulativa pode se constituir em um obstáculo à adoção de terceirização de produção, que, em muitas vezes, representa a escolha mais eficiente no processo produtivo. Nesta circunstância, com a terceirização haverá incidência de impostos, que tornará o processo de produção mais oneroso para a empresa, e, diante dessa situação, ela é induzida a escolher a integração vertical do processo de produção, que em muitos casos é caracterizado pela ineficiência.

O trabalho de Varsano (2001) enfatiza, ainda, a interferência negativa da tributação cumulativa sobre o crescimento econômico do País, através do seu efeito desestimulador sobre as decisões de investimento das empresas.

Na presente tese para estimar-se a carga tributária sobre os preços dos produtos do Cesto Básico, utilizou-se os principais tributos indiretos do sistema tributário brasileiro que incidem sobre os produtos do referido Cesto: o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS, os quais serão especificados a seguir. Os demais tributos não mudariam significativamente os resultados estimados.

Conforme Pereira et al. (1996), excluindo-se o ICMS, IPI, PIS, Cofins e INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social), os demais tributos não acarretariam modificações significativas nos resultados em função da reduzida representatividade dos mesmos na formação do preço dos produtos.

O INSS é um regime contributivo em que os empregadores e empresas são obrigados a contribuir sobre os rendimentos pessoais e sobre a folha de pagamento, isto é, sobre a remuneração do trabalho, sem diferenciar os tipos de produtos. Assim sendo, não contribuiria para o alcance de justiça social em termos de produto, portanto, foi excluído das incidências sobre os preços dos produtos do cesto básico.



Segundo (SILVA; ALMEIDA, 1995, apud PEREIRA et al. 1996) a participação dos demais tributos no peso final do preço de produtos está em torno de 10% .

### **3.3.1 Incidência do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

O PIS constitui uma contribuição social de natureza tributária na competência da União que tem como objetivo o financiamento do seguro-desemprego e do abono para trabalhadores que auferem renda até dois salários mínimos. A Lei Complementar nº 70, de 7 de setembro de 1970, instituiu o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

O PIS e a COFINS possuem duas regras gerais para apuração de incidência e diversos regimes especiais de apuração de contribuição. As duas regras gerais envolvem a incidência cumulativa e a incidência não cumulativa.

De acordo com a Receita Federal, no regime cumulativo a base de cálculo é o total das receitas ou faturamento da pessoa jurídica, sem dedução em relação aos custos, despesas e encargos. Nesta situação, a alíquota de cálculo para o PIS/PASEP é de 0,65% e para a COFINS de 3%. São enquadradas nessa situação as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, que apuram o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) com base no lucro “presumido”<sup>18</sup> ou “arbitrado”.

Quanto à cumulatividade, o trabalho de Varsano et al. (2001) registrou que, no Brasil, a tributação cumulativa responde por quase 25% da arrecadação total dos três níveis de governo. Os autores sugerem que os malefícios deste tipo de tributos devem ser mitigados ou eliminados através de alteração na Constituição

---

<sup>18</sup> É uma forma de tributação onde se calcula o valor devido com base em percentuais presumidos de lucro no que diz respeito ao Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Essa modalidade de apuração é direcionada às pequenas e médias empresas.

por meio da Lei Ordinária e não por Reformas Tributárias, que representam um processo prolongado para realização.

Já no regime de incidência não cumulativo, a alíquota do PIS/PASEP é de 1,65% e de 7,6% para a COFINS, sendo permitido neste caso, o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Este regime de incidência não cumulativo foi instituído em dezembro de 2002, para o PIS/PASEP, diplomado pela Lei nº 10.637 de 2002, e, em fevereiro de 2004, para o COFINS, pela Lei nº 10.833 de 2003. Estão sujeitas a esta incidência as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro “real”<sup>19</sup>.

Os regimes especiais de tributação contemplam alguma diferenciação em relação à apuração da base de cálculo e/ou alíquota, sendo a maioria dos regimes referentes à incidência especial em relação ao tipo de receita: base de cálculo e alíquotas diferenciadas, base de cálculo diferenciada, substituição tributária e alíquotas diferenciadas concentradas ou reduzidas. Pode-se ter, ainda, os casos de imunidades, isenções, não incidência ou suspensão da incidência.

A legislação prevê um tratamento diferenciado as Microempresas<sup>20</sup> e Empresas de Pequeno Porte<sup>21</sup>, que podem ser enquadradas no sistema SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) (Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996).

Neste trabalho considerou-se o PIS e COFINS com a mesma forma de incidência dos tributos cumulativos, ou seja, em cascata, pesando em todas as etapas de produção até chegar ao consumidor final, da mesma forma que foi considerado no trabalho de Pereira et al. (1996) e de Rezende (1991).

---

<sup>19</sup> Conforme a SRF, lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente. De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

<sup>20</sup> Receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00

<sup>21</sup> Receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00

### **3.3.2 Incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**

O IPI é de competência tributaria da União, como determina a Constituição Federal no seu art.153, inc. 4º, enquanto o art. 159 disciplina a repartição ou repasse de sua receita entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Conforme a Receita Federal, o fato gerador do IPI abrange duas principais situações de ocorrência: a) no caso de produto nacional, quando houver a saída de produto de estabelecimento industrial ou a ele equiparado; b) no caso de produto importado, quando houver seu desembaraço aduaneiro.

A base de cálculo, em se tratando de operação interna do País, é o valor total da operação que decorrer da saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a ele. Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

As alíquotas do IPI são variadas e obedecem às especificações registradas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Essa tabela classifica os produtos, fazendo uma separação por seções, capítulos e subdivisões, que podem sofrer alterações com relativa facilidade por parte do Poder Executivo. As mercadorias enquadradas na TIPI seguem a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constantes no Decreto nº 2.376 de 12 de novembro de 1997, que se constitui na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, sendo baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, (NBM/SH), chamado de Sistema Harmonizado.

Ressalta-se que as mercadorias comercializadas internacionalmente pelo Brasil são classificadas, desde 1996, de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é também adotada por Argentina, Paraguai e Uruguai. Os códigos de classificação da NCM são formados por oito dígitos, os quais contribuem para o melhor detalhamento das mercadorias e respectivas classificações, satisfazendo os interesses de todos os Estados membros do Mercosul.

O presente trabalho identificou as alíquotas de cada um dos produtos do Cesto Básico através da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, utilizando a classificação da NCM. O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquotas, mesmo sendo zero, relacionados na TIPI, observando-se as disposições contidas nas Notas Complementares, bem como a notação “NT” que significa produto não tributado. Com esta designação, têm-se vários produtos estudados no trabalho.

Está previsto na Constituição Federal no art. 153, §3º, II que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Quanto à questão da cumulatividade, o Código Tributário Nacional (CTN) diz o seguinte sobre o IPI:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

De acordo com o previsto no art. 155, parágrafo 2º, inciso XI da Constituição Federal e também nos termos da Lei Complementar nº 87/96, o montante do IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, quando a operação, realizada entre contribuintes, e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

Seguindo as disposições constitucionais, o IPI integrará a base de cálculo do ICMS quando o produto for destinado a uso ou consumo. No caso do presente trabalho, aplicou-se esta situação, tendo em vista por se tratar de preços de produtos de consumo final.

Ressalta-se que o IPI não integra o valor da receita bruta, desta maneira não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. O IPI é um imposto calculado “por fora”, isto é, a sua alíquota é aplicada sobre o valor da venda sem o valor do imposto, sendo o valor devido de IPI somado ao preço de venda. Enfim, esse

tributo incide sobre o valor de venda ou preço, no qual não está incluído o valor do IPI. Exemplificando, suponha uma venda de um produto no valor de R\$ 100,00, ao qual é aplicada uma alíquota de IPI de 5%, que resulta em R\$ 5,00 de valor de IPI. O preço final de venda do produto será R\$ 105,00, resultado da soma dos R\$ 100 com R\$ 5,00. Nota-se que o valor do IPI fica “fora” do preço inicial do produto, por isso chamado de imposto “por fora” e o valor correspondente ao imposto equivale ao percentual da alíquota.

### **3.3.3 Incidência de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.**

O ICMS é um imposto de competência estadual estabelecido no inciso II do art. 155 da Constituição Federal de 1988. A Constituição atribuiu competência à União para criar uma Lei Complementar sobre o ICMS a partir da qual cada Estado institui o tributo por Lei Ordinária<sup>22</sup>. No caso do Estado do Rio Grande do Sul trata-se da Lei 8.820/89, que foi regulamentada, pelo governador, através do Decreto 37.699/97 - o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ou RICMS.

Em 1996, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro, que ficou conhecida como “Lei Kandir”<sup>23</sup>, a qual determinou significativas alterações na legislação do ICMS, entre as mais relevantes destaca-se a completa desoneração das operações que destinassem

---

<sup>22</sup> É o ato normativo primário, infraconstitucional, podendo ser aprovado mediante a votação de maioria simples, ou seja, 50% mais um dos presentes.

<sup>23</sup> Ficou assim conhecida, pois seu autor foi o Deputado Antonio Kandir. Ela visava desonerar o ICMS das mercadorias e serviços destinados ao exterior, no entanto causou perdas significativas na arrecadação de impostos estaduais, apesar de que o governo federal ficou comprometido em compensar tais perdas. As regras para esta compensação não ficaram tão claras e criou-se um impasse entre o governo federal e os estados sobre este tema. O governo federal estabelece valores parciais para compensação e os lança no orçamento público da União.

mercadorias nacionais ao exterior, entre os quais incluem-se produtos primários, industrializados e semielaborados. O intuito desta medida legal foi de aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional. Desta maneira, a "Lei Kandir" permitiu aos exportadores brasileiros utilizarem integralmente o crédito dos impostos pertinentes aos insumos utilizados nos produtos exportados<sup>24</sup>. Segundo Soares (2007), essa determinação da Lei Kandir foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual alterou o artigo 155 da CF, parágrafo 2º, capítulo X, alínea "a", que concedeu imunidade ao ICMS para toda e qualquer operação de exportação e garantiu ao exportador o aproveitamento do crédito tributário. Outras transformações proporcionadas por esta Lei 87/96, foram a autorização para aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente das empresas, à utilização de energia elétrica no processo produtivo que visasse à exportação e de serviços de comunicação com o mesmo fim.

O ICMS caracteriza-se por ser um imposto seletivo em função da essencialidade do produto e não cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação do montante cobrado anteriormente. Da arrecadação total do ICMS, 25% são repassados aos Municípios. Em relação a esta característica, enfatiza-se que vários dos produtos que compõem o Cesto Básico estudado foram beneficiados com a redução ou com a isenção deste imposto no Estado do Rio Grande do Sul.

O ICMS, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços abrangidos pelo fato gerador, possui alíquotas seletivas e diferenciadas. Na legislação que disciplina o ICMS no Rio Grande do Sul, estão previstas três espécies de alíquotas nas operações internas:

- a) A alíquota básica (regra geral) de **17%**, aplicando-se a todas as operações e prestações internas que não possuem outra alíquota específica indicada na lei.
- b) A alíquota majorada, de **25%**, aplicada a produtos supérfluos tais como cigarros, bebidas, armas, perfumaria e cosméticos. Também é

---

<sup>24</sup> Disponível <<http://bd.camara.gov.br>> Acessado: 14/10/10).

aplicada em situações com grande potencial de arrecadação, como a saída de combustíveis e de energia elétrica residencial, bem como a prestação de serviços de comunicação.

c) A alíquota reduzida, de **12%**, aplicada a mercadorias de maior essencialidade, como os produtos integrantes da cesta básica de alimentos, tijolos e telhas cerâmicas, o fornecimento de refeições e alguns segmentos estratégicos como máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, e os transportes rodoviários de cargas e passageiros<sup>25</sup>.

O trabalho de Varsano et al. (1998) traz o seguinte comentário sobre o ICMS:

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 (Varsano 1998, p.14).

Portanto, o ICMS é um dos mais importantes tributos em termos de arrecadação estadual, e os reflexos de uma retração na economia ou um bom desempenho têm fortes implicações nos resultados da arrecadação do mesmo.

Retomando a questão da cumulatividade, a Lei Complementar (LC) nº 87, de 13 de setembro de 1996, dispõe nos seus artigos 19 e 20 o seguinte:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

---

<sup>25</sup> [http://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaDuvidas.aspx?al=l\\_icms\\_faq](http://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaDuvidas.aspx?al=l_icms_faq).

A mesma LC nº 87, de 13 de setembro de 1996 estabelece no artigo 13, parágrafo 1º, inciso I, que a base de cálculo do ICMS é integrado pelo montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Pelo fato do montante do imposto constituir a base de cálculo do próprio imposto, o ICMS é chamado de imposto “por dentro”, fazendo com que a alíquota nominal seja inferior à alíquota real. Apresenta-se um exemplo, a título de esclarecimento.

No caso de uma mercadoria com o preço de venda de R\$ 100,00 e sujeita à alíquota de 25% de ICMS, teria-se:

Preço final da mercadoria	= R\$ 100,00
Débito de ICMS (0,25 * 100)	= R\$ 25,00
Preço sem imposto (100-25)	= R\$ 75,00

Neste caso, o valor do imposto, de R\$ 25,00 integra a base de cálculo (R\$ 100,00). Entretanto, se fosse tomado como base de cálculo o preço sem imposto, observa-se que o valor do imposto cobrado, R\$ 25,00, equivale a 33,33% ( 25/75) da base. Que dizer na sistemática do ICMS com alíquota de 25% sobre uma base que inclui o valor do imposto (cálculo por dentro), corresponde a uma alíquota de 33,33% sobre uma base sem o valor do imposto (cálculo por fora).

Supondo que R\$ 100,00 fosse o custo de uma mercadoria sem o imposto do ICMS e incluísse uma margem de lucro, e que fosse aplicada uma alíquota de 25% nesta mercadoria. Então o cálculo nos mostra que o montante do ICMS constitui a base de cálculo do próprio ICMS, aumentando significativamente o valor deste tributo. Percebe-se que a alíquota nominal de 25% acaba gerando um tributo efetivo de 33,33% sobre o valor original da mercadoria, encarecendo o preço final ao consumidor.

Apresenta-se o quadro número sete que resume as competências tributárias, os regimes de incidência e base de incidência dos tributos utilizados no trabalho.



<b>Tributo</b>	<b>Competência</b>	<b>Regime</b>	<b>Base de Incidência</b>
IPi	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos industrializados
COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços.
PIS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços.
ICMS	Estadual	Não cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

Quadro 7: Tributos Indiretos com regimes fiscais, base de incidência e competências tributárias. Fonte: Cartilha Reforma Tributária.

As fontes das informações tributárias consultadas foram a Secretaria da Receita Federal do Brasil (consultas com Auditor Fiscal) e a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (Divisão de Estudos Econômicos Tributários), bem como pesquisa em leis, decretos e Constituição Federal.

O quadro número oito apresenta a incidência tributária com a alíquota de cada um dos tributos estudados sobre todos os produtos que compõem o Cesto Básico, classificados de acordo com as alíquotas de incidência, em dezembro de 2008.

<b>Produtos</b>	<b>ICMS</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS</b>	<b>IPi</b>
<b>Leite Natural Tipo C</b>	Isento	isento	Isento	0,00%
<b>Alface, Banana, Batata Inglesa, Cebola, Cenoura, Laranja, Maçã, Mamão, Ovos, Repolho e Tomate.</b>	isento	0,0%	0,0%	NT
<b>Arroz</b>	7,00%	isento	isento	NT
<b>Massa com Ovos e Pãezinhos</b>	7,00%	0,00%	0,0%	0,0%
<b>Farinha de Mandioca, Farinha de Trigo e Feijão Preto.</b>	7,00%	0,00%	0,0%	NT
<b>Biscoitos, Sal e Erva para Chimarrão.</b>	7,00%	3,00%	0,65%	NT
<b>Margarina, Óleo de Soja, Café Moído e Solúvel, Carne Bovina e Carne de Frango.</b>	7,00%	3,0%	0,65%	0,0%
<b>Açúcar Cristal</b>	7,00%	3,00%	0,65%	5,00%
<b>Gás de Cozinha</b>	12,00%	3,00%	0,65%	NT
<b>Aparelho de Barbear Desc.</b>	17,00%	3,00%	0,65%	15,00%
<b>Sabonete, Desinfetante, Detergente Líquido e Sabão em Pó.</b>	17,00%	3,00%	0,65%	5,00%

<b>Lã de Aço</b>	17,00%	3,00%	0,65%	10,00%
<b>Iogurte com Sabores e Ervilha em Lata</b>	17,00%	3,00%	0,65%	NT
<b>Linguiça Fresca Embalada, Maionese, Massa de Tomate, Presunto Magro Fatiado, Vinagre de Álcool, Absorvente, Papel Higiênico, Pasta Dental, Alvejante, Fósforo, Sabão em Barras e Achocolatado em Pó.</b>	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%
<b>Queijo Fatiado</b>	17,00%	0,0%	0,0%	0,00%
<b>Refrigerantes</b>	18,00%	11,90%	2,50%	27,00%
<b>Cerveja</b>	22,00%	11,90%	2,50%	40,00%
<b>Desodorante e Xampu</b>	25,00%	3,00%	0,65%	7,00%
<b>Cigarro</b>	25,00%	5,07%	1,28%	-

Quadro 8: Alíquota de incidência em produtos do Cesto Básico. Elaborado pelo autor.

Pelo quadro número oito, deduz-se a aplicação do princípio tributário da seletividade em função da essencialidade nos tributos estudados, tanto no âmbito estadual como federal nos seguintes produtos: leite natural tipo “c”, alface, banana, batata inglesa, cebola, cenoura, laranja, maçã, mamão, ovos, repolho e tomate. A isenção ou redução tributária observada nos produtos citados contempla o conceito de justiça fiscal e social, contribuindo para melhor distribuição de renda. A possibilidade de que o consumidor da região metropolitana de Porto Alegre possa adquirir os produtos acima mencionados com a isenção dos tributos, pode lhe proporcionar um aumento real de renda, supondo que a isenção ou a redução tributária seja repassada ao preço final do produto. A política tributária de desoneração que se observa nestes alimentos constitui-se em uma ação social com alto grau de foco, uma vez que os principais beneficiários desta medida seriam as famílias da Região Metropolitana de Porto Alegre situadas nos segmentos mais pobres da população.

O grupo de produtos formados pelo açúcar, biscoito, sal, erva mate, margarina, óleo de soja, café moído e solúvel, carne bovina e carne de frango, massa com ovos, pãezinhos, farinha de mandioca, farinha de trigo, feijão preto e arroz, receberam um tratamento tributário diferenciado em relação ao ICMS, os quais tiveram suas alíquotas reduzidas para 7%, atendendo legislação do governo gaúcho quanto à essencialidade do produto. Destaca-se que estes produtos são

básicos para a subsistência das famílias gaúchas, garantindo o atendimento das necessidades calóricas e protéicas humanas.

No trabalho de Tomich et al (1997) é registrado que o grupo formado pelo arroz, açúcar, óleo de margarina vegetal, trigo e derivados, feijão e leite respondem na faixa de 60% a 80% do consumo de calorias da população com renda inferior a dois salários mínimos mensais. Diz, ainda, que a participação dos gastos com produtos de maior relevância no atendimento das necessidades calórico-protéicas respondem entre 20% a 30% do total da renda familiar de famílias com rendimento inferior a dois salários mínimos. Ressaltam os autores que, para a definição de uma cesta básica padrão ao nível de Brasil que fosse capaz de englobar 75% a 90% do consumo calórico-protéico das famílias com renda inferior a dois salários-mínimos mensais, os seguintes produtos deveriam ser considerados: arroz, trigo e seus derivados (pão e massas), açúcar, óleos, margarinas vegetais, feijão, leite, carne bovina, ovos e carne de frango.

Destaca-se que o gás de cozinha, apesar de receber subsídio governamental, visando à redução de custo ao consumidor, ainda assim, sofre incidência de 12% de ICMS e 3,65% de Pis e Cofins.

Entre os produtos que sofrem a incidência geral de ICMS (17%), temos o sabonete, absorvente e papel higiênico, embora não sejam gêneros de alimentação, ainda assim são imprescindíveis no dia a dia dos indivíduos, portanto poderiam receber um tratamento diferenciado, talvez em função do seu grau de sofisticação.

As alíquotas de 22% e 18% de ICMS incidentes sobre cervejas e refrigerantes têm um efeito inibidor de consumo, uma vez que afetam negativamente a saúde e o bem estar do consumidor, estando, assim, justificada a sua aplicação. Como disciplina o RIMCS, existe a possibilidade de aplicação com alíquota majorada nos casos previstos.

A majoração de alíquotas também é constatada no PIS, Cofins e IPI, sendo neste último elevada (40% para cerveja e 27% para o refrigerante). Nestas situações estaria se aplicando o princípio da seletividade que decorre da menor ou maior essencialidade dos produtos ou serviços, que possibilita ao governo o

estabelecimento de alíquotas diferenciadas para os produtos de acordo com o grau de importância dos mesmos. As alíquotas diferenciadas elevadas em produtos nocivos ou supérfluos podem servir para compensar as reduções de arrecadação sobre produtos essenciais.

Nesta mesma situação, temos o cigarro, que apresenta um elevado grau de nocividade ao ser humano. Enfatiza-se que a presença do cigarro na composição do cesto básico é decorrente dos gastos significativos que as pessoas realizaram com este produto e da frequência de compra, juntamente com outros produtos na comparação dos mesmos com o orçamento familiar levantado na Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) de 1995.

Registra-se que a alíquota pesquisada para o cigarro foi de 25% para o ICMS e de 330% no caso do IPI, valores que realmente busca inibir o consumo do mesmo.

A alíquota majorada de 25% para o ICMS, incidente sobre o desodorante, pelo ponto de vista de sua importância higiênica e pelo fato de não ter um substituto, a aplicação deste percentual, talvez encontre explicação, ao se considerar esse produto um bem supérfluo ou de luxo.

### 3.4 OS CASOS DA TRIBUTAÇÃO ESPECIAL

Dentre os produtos que compõem o Cesto Básico, temos uma legislação tributária especial para os casos do cigarro, da cerveja e do refrigerante.

No caso do cigarro, tínhamos que até junho de 1999 uma legislação do IPI que o tributava sob a forma de alíquota “ad valorem” efetiva de 41,25% sobre o preço de venda a varejo. Após esta data, a sistemática de tributação do cigarro passou a ser tributado na forma de “alíquota específica”, conforme a classe fiscal de enquadramento do produto pelo Decreto 4.544, art. 154. Este Decreto sofreu várias alterações até chegar ao Decreto 6.072, de 03 de abril de 2007, que determinou os novos valores do IPI para os cigarros, os quais foram utilizados no

presente trabalho, considerando-se a média dos valores por classe de enquadramento. (posteriormente foi alterado pelo Decreto 6.809 de 30 de março de 2009)

<b>Classes</b>	<b>Valor (reais/vintena)</b>
I	0,619
II	0,729
III-M	0,813
III-R	0,919
IV-M	1,025
IV-R	1,131

Quadro 9: Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Cigarro.  
Fonte: Decreto 6.072 de 03/04/07.

A legislação federal tributa o cigarro com substituição tributária, em relação ao IPI, PIS e Cofins. Isto significa que o fabricante de cigarro é submetido ao regime de substituição tributária, recolhendo os impostos relativos à venda do produto aos distribuidores atacadistas comerciantes varejistas, de modo que o restante da cadeia de comercialização fica isenta do pagamento do tributo como contribuinte do fisco.

No que tange ao PIS e à COFINS, os fabricantes e importadores de cigarros pagam estas contribuições como substitutos tributários e como contribuintes, obedecendo à seguinte forma de cálculo:

- Pis e Pasep (R\$):  $0,65\% \times 1,98 \times \text{preço de venda a varejo}$
- Cofins (R\$):  $3\% \times 1,69 \times \text{preço de venda a varejo}$

Em síntese os distribuidores atacadistas e comerciantes varejistas de cigarro não serão tributados diretamente pelo IPI, PIS e COFINS na ocasião das suas vendas. A substituição tributária promove a facilidade na fiscalização, em situações em que as mercadorias apresentam um pequeno número de fabricantes e um grande número de atacadistas e varejistas, além de se constituir num recebimento de tributo antecipado.

No caso da cerveja e dos refrigerantes quanto à apuração dos tributos de PIS, COFINS e IPI, a legislação tributária determina à obediência dos preceitos da Lei 10.833 de 29/12/03, acrescido do artigo 32 da Lei 11.727 de 23/06/08, que modifica os artigos 58-A a 58-U da Lei 10.833. Nos artigos citados estão previstos, entre outras coisas, os valores das alíquotas dos tributos, a forma de cálculo e o preço referência para cálculo dos valores devidos.

Em se tratando de PIS e COFINS, a Lei 11.727 foi alterada pela Medida Provisória nº 436 de 26/06/2008, que no seu art. 1º ( disciplina art.58-M) determina as alíquotas de contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS de 2,5% e 11,90%, respectivamente. Os efeitos destas leis se aplicam para as empresas optantes do Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (Refri), conforme art. 58-M da Lei 10.833. Este Regime Especial de Tributação é tratado no artigo “J” da Lei 10.833.

No caso do IPI, a Lei 10.833, de 29/12/03, no seu art. 58-D determina que a alíquota de incidência deva atender à determinação da Tabela de Impostos sobre Produtos Industrializados – TIPI. Já o art.58-F determina o contribuinte de imposto e o valor base para aplicação da alíquota. A TIPI apresenta as alíquotas de 27% e 40% para serem aplicadas sobre o refrigerante e a cerveja, respectivamente.

Deve-se ressaltar que, a partir de 23/12/08, mesmo mês tomado como base para coleta de preços e estimação dos tributos no presente trabalho, ocorreu uma alteração na legislação tributária em relação ao PIS, COFINS e IPI, que resultou num montante significativamente menor de tributação para as empresas que optassem pela nova legislação.

De acordo com o plantão fiscal da sede da Receita Federal de Porto Alegre, havia muita dificuldade na fiscalização da cobrança de impostos sobre a produção efetivamente realizada pelas empresas de bebidas, tanto de refrigerantes como de cerveja. Aliado a esta perda de arrecadação por falta de condições de fiscalização, as empresas que contribuía corretamente se sentiam prejudicadas, uma vez que concorrentes atuavam em desigualdade de condições, ou seja, praticavam menor preço, pois pagavam menos impostos.

Para resolver esta situação, surge o Decreto nº 6.707 de 23/12/08, regulamentando os arts. 58-A a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluídos pelo art. 32 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que tratam da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no mercado interno e na importação, sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do IPI – TIPI.

Ainda, em 23 de dezembro de 2008, publica-se Instrução Normativa RFB(Receita Federal do Brasil) nº 894, que aprova o aplicativo para opção pelo Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias (Refri), de que trata o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que foi posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 950, de 16 de junho de 2009.

Estas medidas reduziram drasticamente os impostos a recolher pelas empresas fabricantes de bebidas, de modo que estas optaram pelo novo regime de tributação. Concomitantemente a estas medidas, o governo buscando eficiência na arrecadação condicionou a opção por este regime tributário à implantação de equipamento medidor da vazão na fabricação de líquidos destas empresas. Este medidor de vazão permite a leitura da produção de bebidas das empresas em tempo real, um acompanhamento “on line” na produção das empresas.

A Lei 6.707 no seu art. 27 aponta a tabela de apuração dos valores do PIS/Pasep, COFINS e IPI que constam no Anexo III (Lei 10.833, art -58-M).

### 3.5 DIVISÃO DOS PRODUTOS DO CESTO BÁSICO POR GRUPOS

Em função de utilizar-se como fonte de dados às informações do IEPE/UFRGS e o referido instituto possuir uma divisão tradicional dos produtos quanto à natureza de produção, optou-se em seguir esta divisão, separando os produtos do Cesto Básico nos seguintes grupos: *industrializados, in natura e*

*semielaborados*. Esta divisão permitiu a visualização do tratamento tributário diferenciado aos tipos de grupos de produtos, segundo sua natureza produtiva.

O grupo de produtos industrializados é formado por 37 produtos, que são: Açúcar Cristal, Biscoitos, Café Moído e Solúvel, Achocolatado em Pó, Cerveja, Ervilha em Lata, Farinha de Mandioca, Farinha de Trigo, Iogurte com Sabores, Lingüiça Fresca Embalada, Maionese, Margarina, Massa com Ovos, Massa de Tomate, Óleo de Soja, Pãezinhos, Presunto Magro Fatiado, Queijo Fatiado, Refrigerantes, Sal, Vinagre de Álcool, Absorvente, Desodorante, Aparelho de Barbear Descartável, Papel Higiênico, Pasta Dental, Sabonete, Xampu, alvejante, Desinfetante, Detergente Líquido, Lã de Aço, Sabão em Barras, Sabão em Pó, Fósforos, Cigarro e Gás de Cozinha.

Os seguintes produtos, no total de cinco, compõem o grupo semielaborado: Arroz, Carne Bovina, Carne de Frango, Erva para Chimarrão e Leite Natural Tipo “C”. A carne bovina engloba os seguintes cortes: Filé Mignon, Alcatra, Coxão de Dentro, Coxão de Fora, Patinho, Chuleta, Costela, Paleta, Moída de 1ª e Moída de 2ª.

E, por último, o grupo in natura tem na sua composição 12 produtos: Alface, Banana, Batata Inglesa, Cebola, Cenoura, Feijão Preto, Laranja, Maçã, Mamão, Ovos de Granja, Repolho e Tomate.

### 3.6 CLASSIFICAÇÃO DOS CICLOS PRODUTIVOS, DE DISTRIBUIÇÃO E DE COMERCIALIZAÇÃO.

Com o objetivo de calcular o peso da tributação na formação dos preços finais dos produtos do Cesto Básico, realizou-se uma simplificação necessária para a realização de tais simulações, que foi a classificação dos produtos de acordo com o número de etapas de produção, distribuição e comercialização. Então, os produtos do Cesto Básico foram classificados em quatro ou cinco etapas produtivas, utilizando-se a mesma classificação adotada por Rezende (1991) e Pereira et al. (1996).



De acordo com os autores acima citados, as etapas de produção, comercialização e distribuições que abrangem quatro ciclos podem ser divididas em ciclo para enquadramento de produtos agrícolas e para produtos não industrializados, abaixo apresentados.

- a) As etapas para produtos agrícolas são: Agricultores, Intermediários, Atacadistas, Varejistas e Consumidores;
- b) As etapas para produtos não industrializados compreendem: Agricultores, Cooperativas, Atacadistas, Varejistas e Consumidores.

Já os processos produtivos com cinco etapas compreendem os produtos industrializados, que, por sua vez, podem ser de origem agrícola ou de origem não agrícola, os quais estão abaixo representados:

- a) Produtos Industrializados de origem agrícola: Agricultores, Cooperativas, Indústrias, Atacadistas, Varejistas e Consumidores.
- b) Produtos Industrializados de origem não agrícola: Indústria “A” de bens intermediários, Indústria “B” de bens intermediários, Atacadistas, Varejistas e Consumidores.

O trabalho de Rezende (1991) enfatiza os fatores que contribuem para apuração do peso dos tributos no preço final dos produtos, entre os quais citam-se o número de etapas decorridas da aquisição de matérias primas até a venda final do produto ao consumidor, o tempo decorrido ou necessário nas várias etapas dos processos produtivos (imobilização de capital), o valor adicionado em cada uma das etapas do processo de produção, comercialização e distribuição dos produtos e alíquota do tributo a ser aplicada. Diante disso, alíquotas nominais aparentemente pequenas, dependendo das características do processo de produção e do produto (número de etapas, tempo das fases de produção, etc.) podem encobrir alíquotas efetivas elevadas.

A alíquota efetiva é maior quanto maior for o número de etapas e de tempo decorrido e quanto mais o valor adicionado se concentrar nas etapas iniciais do processo produtivo.

No trabalho de Ferreira e Araújo (2000), o qual ressaltou a alta produtividade tributária dos tributos cumulativos e as distorções que causam na estrutura produtiva em função da sua cobrança em cascata, foi enfatizado também que, em relação a estes tributos, quanto maior for o número de compras e vendas realizadas até chegar ao produto final, maior será a alíquota tributária que o consumidor final irá pagar. Ainda no tocante aos tributos cumulativos, os autores chamam a atenção que estes incentivam a verticalização da economia quando não seria eficiente fazê-lo por questões produtivas ou comerciais.

Utilizando a mesma classificação de Pereira (1996) e Rezende (1991), os produtos do Cesto Básico da RMPA classificados com quatro etapas produtivas são: alface, banana, batata-inglesa, cebola, cenoura, laranja, maçã, mamão, ovos, repolho e tomate. Este grupo de produtos recebeu um tratamento tributário diferenciado como pode ser visto no quadro número oito.

Já os produtos classificados com cinco etapas de produção são: açúcar cristal, biscoitos, café moído e solúvel, achocolatado em pó, ervilha em lata, farinha de mandioca, farinha de trigo, iogurte com sabores, lingüiça fresca, maionese, margarina, massa com ovos, massa de tomate, óleo de soja, pãezinhos, presunto magro fatiado, queijo lanche/mussarela, sal, vinagre de álcool, absorvente, desodorante, aparelho de barbear, papel higiênico, pasta dental, sabonete, xampu, alvejante, desinfetante, detergente líquido, lã de aço, sabão em barras, sabão em pó, fósforos, gás de cozinha, arroz comum e agulha, feijão, carne bovina, carne de frango, erva para chimarrão e leite natural tipo "c".

Para estimar-se a carga tributária incidente sobre os produtos do cesto básico já referendado anteriormente, assumiram-se hipóteses necessárias para realização de tal atividade, da mesma forma que outros trabalhos que trataram do mesmo tema o fizeram.

Assim, considerando as classificações das etapas produtivas e a incidência tributária, realizou-se a distribuição uniforme do valor adicionado por etapa de

produção, isto é, supõe-se que as diferentes etapas de processo de produção agregam igual valor adicionado ao produto, da mesma forma como o fizeram Rezende (1991) e Pereira et al. (1996). Ressalta-se que o IPI e ICMS são considerados tributos não cumulativos, isto é, ambos os tributos permitem a compensação integral do valor tributado nas etapas anteriores de produção.

Conforme Rezende (1991), um tributo com as características do ICMS onera o preço do produto tributado na exata medida do tamanho da sua alíquota, desde que haja a compensação do tributo cobrado nas etapas anteriores no momento da venda ao consumidor. Diz ainda que na prática é um pouco diferente, pois há diferenças de alíquotas Estaduais entre operações internas e externas dos Estados e que, no caso dos produtos agrícolas, nem sempre é realizada a compensação integral do tributo pago, uma vez que não existe uma organização contábil e um conhecimento da legislação tributária por parte das empresas do setor primário.

Qualquer sistema tributário enfrenta dificuldades operacionais com os produtores primários. No caso de um imposto com sistemática de débito e crédito, seria necessário que os contribuintes desse segmento produtivo realizassem a escrita fiscal. Diante das dificuldades de cumprimento das obrigações principais e acessórias, adotam duas medidas no caso do ICMS: a) a substituição tributária, em que o adquirente assume o ônus do recolhimento do tributo; e b) a isenção, em regra, dos insumos e matérias primas utilizados na produção agropastoril, cuja venda recebe a incidência do tributo.

Como alguns produtos apresentam dificuldades de classificação segundo a destinação, como, por exemplo, o óleo diesel, esse são tributados, ensejando a que o ICMS apresente cumulatividade na área agropastoril.

Como mencionado anteriormente, em relação às etapas produtivas e ao valor adicionado em cada uma das etapas, adotou-se neste trabalho o método de Rezende (1991) e Pereira et al.(1996) que distribuíram uniformemente o valor adicionado pelas etapas de produção, comercialização e distribuição dos produtos. Pereira (1996) estimou a incidência tributária sobre os preços dos produtos, usando três simulações, primeiro concentrando o valor adicionado nas

etapas iniciais de produção, segundo, com uma distribuição uniforme do valor adicionado pelo processo produtivo e, por último, concentrando o valor adicionado no final do ciclo produtivo.

Considerando que, se for adotado o primeiro caso (valor adicionado concentrado nas etapas de produção iniciais) o ônus tributário fica superestimado em relação à distribuição uniforme do valor adicionado e, caso fosse adotado a última situação (valor adicionado concentrado nas etapas de produção finais), o ônus tributário ficaria subestimado. Diante dessas situações, optou-se pela distribuição uniforme do valor adicionado pelas etapas de produção, comercialização e distribuição por que passam os produtos.

Conforme Pereira et al. (1996), é muito difícil determinar quais os produtos que apresentam um valor adicionado mais concentrado no início ou no final das etapas de produção, comercialização e distribuição.

### 3.7 CESTO BÁSICO E APURAÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

Entre os objetivos da proposta reforma tributária brasileira, como já referido, está o de propiciar a desoneração do processo de produção de itens essenciais de consumo das classes sociais de baixa renda. Este tema que envolve um Cesto Básico é discutido na proposta PEC 233/2008, com a criação do IVA-F (Imposto de Valor Agregado – Federal) e do Novo ICMS visando oportunizar a redução dos gastos com alimentação das classes sociais mais baixas, ao mesmo tempo, promover um aumento real de renda, na hipótese de transmissão da isenção de tributos ao preço final.

Neste sentido, o presente estudo pretende contribuir no debate desta questão, ao estimar o valor total dos tributos indiretos incidentes nos preços dos produtos do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre, também já referendado, possibilitando a identificação do valor da tributação que participa do custo do referido Cesto Básico em dezembro de 2008.

A identificação dos valores correspondentes aos tributos estimados (ICMS, PIS, COFINS e IPI), tanto na sua individualidade, como na sua totalidade, irá proporcionar o dimensionamento do efeito de uma isenção fiscal ou redução de alíquotas sobre a renda dos consumidores da Região Metropolitana de Porto Alegre, principalmente das classes sociais mais baixas.

A apresentação dos resultados será distribuída de acordo com a classificação dos produtos segundo sua natureza de produção.

### 3.7.1 Produtos Industrializados

Na composição do Cesto Básico verificou-se que, dos 54 produtos estudados, 37 deles se enquadram na classificação dos produtos industrializados e, por sua predominância, se constituem no grupo que mais reflete a presença da tributação indireta sobre seus componentes. Neste grupo, todos os itens de consumo apresentaram pelo menos uma incidência de um dos tipos de tributo, ou seja, não ocorre isenção ou não incidência tributária simultaneamente dos quatro tributos estudados (ICMS, PIS, COFINS e IPI) em nenhum dos produtos deste grupo de consumo.

Para visualizar-se a identificação dos tributos estimados neste grupo de consumo apresenta-se o quadro número dez, que relaciona os 37 produtos industrializados, com as respectivas quantidades consumidas, unidade de medida, preços em dezembro de 2008, nome dos tributos, percentuais das alíquotas e o valor estimado da tributação por produto de consumo.

PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS								
Produtos	Quantidade		Preço por unidade	ICMS	COFINS	PIS	IPI	Total dos Tributos Estimados
	Mensal	Unidade						
<b>Açúcar Cristal</b>	8,18	Kg	R\$ 1,21	7,00%	3,00%	0,65%	5,00%	R\$ 2,10
<b>Biscoitos</b>	4,34	500g	R\$ 3,33	7,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 2,50

<b>Café Moído e Solúvel</b>	2,89	500g	R\$ 5,46	7,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 2,73
<b>Achocolatado em Pó</b>	1,16	500g	R\$ 3,63	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,10
<b>Cerveja</b>	10,04	Grf	R\$ 1,94	22,00%	11,9%	2,50%	40,00%	R\$ 10,81
<b>Ervilha em Lata</b>	1,99	200g	R\$ 1,12	17,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 0,58
<b>Farinha de Mandioca</b>	0,50	Kg	R\$ 2,47	7,00%	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,09
<b>Farinha de Trigo</b>	4,46	Kg	R\$ 1,68	7,00%	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,52
<b>Iogurte com Sabores</b>	6,95	720g	R\$ 2,78	17,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 5,06
<b>Lingüiça Fresca Embalada</b>	0,30	Kg	R\$ 9,45	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 0,74
<b>Maionese</b>	0,74	500g	R\$ 3,01	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 0,58
<b>Margarina</b>	2,24	500g	R\$ 2,81	7,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,09
<b>Massa com Ovos</b>	4,05	500g	R\$ 1,94	7,00%	0,00%	0,0%	0,00%	R\$ 0,55
<b>Massa de Tomate</b>	3,79	370g	R\$ 2,38	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 2,36
<b>Óleo de Soja</b>	5,87	900ml	R\$ 2,60	7,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 2,64
<b>Pãezinhos</b>	140,20	100g	R\$ 0,50	7,00%	0,0%	0,0%	0,00%	R\$ 4,91
<b>Presunto Magro Fatiado</b>	0,33	Kg	R\$ 11,94	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,03
<b>Queijo Fatiado</b>	1,04	Kg	R\$ 15,91	17,00%	0,0%	0,0%	0,00%	R\$ 2,81
<b>Refrigerantes</b>	13,56	L	R\$ 1,20	18,00%	11,90%	2,50%	27,00%	R\$ 7,69
<b>Sal</b>	1,35	Kg	R\$ 0,99	7,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 0,23
<b>Vinagre de Alcool</b>	0,91	750ml	R\$ 1,07	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 0,26
<b>Absorvente</b>	1,54	10un	R\$ 2,47	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,00
<b>Desodorante</b>	1,20	90ml	R\$ 3,01	25,00%	3,00%	0,65%	7,00%	R\$ 1,36
<b>Aparelho de Barbear Desc.</b>	1,93	2un	R\$ 3,06	17,00%	3,00%	0,65%	15,00%	R\$ 2,12
<b>Papel Higiênico</b>	3,53	4un	R\$ 2,32	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 2,15
<b>Pasta Dental</b>	2,53	90g	R\$ 1,63	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,08
<b>Sabonete</b>	5,31	90g	R\$ 0,98	17,00%	3,00%	0,65%	5,00%	R\$ 1,55
<b>Shampoo</b>	1,50	500ml	R\$ 5,72	25,00%	3,00%	0,65%	7,00%	R\$ 3,23
<b>Alvejante</b>	1,39	L	R\$ 1,39	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 0,51
<b>Desinfetante</b>	1,04	500ml	R\$ 2,36	17,00%	3,00%	0,65%	5,00%	R\$ 0,73
<b>Detergente Líquido</b>	1,64	500ml	R\$ 0,89	17,00%	3,00%	0,65%	5,00%	R\$ 0,43
<b>Lã de Aço</b>	1,85	sc8un	R\$ 1,85	17,00%	3,00%	0,65%	10,00%	R\$ 1,13
<b>Sabão em Barras</b>	3,85	500g	R\$ 1,49	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 1,50
<b>Sabão em Pó</b>	1,65	Kg	R\$ 5,12	17,00%	3,00%	0,65%	5,00%	R\$ 2,51
<b>Fósforos</b>	0,85	pc10cx	R\$ 2,22	17,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 0,49
<b>Cigarro</b>	Maço	13,11	R\$ 2,74	25,00%	5,07%	1,28%	-	R\$ 22,71
<b>Gás de Cozinha</b>	0,97	13kg	R\$ 36,30	12,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 7,66

Quadro 10 : Produtos Industrializados do Cesto Básico da RMPA e Tributação - Dezembro de 2008. Elaborado pelo autor. (NT = não tributado)

No quadro número dez, o valor dos tributos estimados, apresentado na última coluna, corresponde ao da totalidade da tributação incidente sobre o gasto total com cada produto, que é resultado do preço de cada produto multiplicado pela quantidade do respectivo produto. Por exemplo, no caso do açúcar tem-se uma quantidade consumida pela família de 8,18 kg ao preço de R\$ 1,21 o kilo, que determina um gasto total mensal na aquisição de açúcar de R\$ 9,89. Assim, o valor estimado de incidência tributária com base no gasto total da família foi uma tributação mensal de R\$ 2,10 na compra do açúcar.

No grupo dos produtos industrializados registra-se que em doze itens de consumo ocorrem incidências dos quatro tipos de tributos considerados e em vinte produtos incidem três dos quatro tributos estudados. Somente na farinha de trigo, farinha de mandioca, pãezinhos, massa com ovos e queijo, ou seja, em apenas cinco produtos é que verifica-se a incidência de apenas um único tributo.

Este grupo contribui fortemente na formação da carga tributária incidente sobre os produtos do cesto básico, ou seja, este grupo responde por 77,39% da totalidade dos tributos indiretos estimados sobre o valor total do Cesto Básico, significando um valor estimado de R\$ 100,57 correspondentes aos tributos desse grupo. Caso retirássemos o cigarro do grupo industrializado, sua participação se reduziria para 72,60%.

Enfatiza-se que a tributação estimada para o cigarro, cerveja e refrigerante somam R\$ 41,21. Se compusermos o grupo industrializados sem estes três produtos, a participação tributária do mesmo em relação a tributação total do Cesto Básico, ficaria em 66,88%.

Registra-se que os gastos estimados para o pagamento de tributos (R\$ 100,57) no grupo industrializados, em uma família composta por quatro pessoas, em média, correspondem ao percentual na ordem de 14,61% do custo total do Cesto Básico de R\$ 688,00, tomando por base os preços de dezembro de 2008.

Destaca-se que os produtos mais tributados no grupo industrializados são o cigarro, a cerveja e o refrigerante, respondendo por 22,58%, 10,75% e 7,64% respectivamente, do total dos tributos estimados no grupo de produtos

industrializados. Verifica-se que a elevada tributação sobre estes produtos serve como fator inibidor de consumo de produtos desta natureza. Nestas situações, aplica-se o princípio da seletividade, que analisa a essencialidade dos produtos e desta forma tributa com alíquota maior os produtos considerados nocivos ou supérfluos.

O gás de cozinha (13Kg) também é destacado como um dos principais produtos com um dos maiores valores tributados neste grupo, sendo que participação tributária no seu preço ficou estimada em 21,76% e na tributação estimada para o grupo tem um peso de 7,62%. Vale a pena lembrar que, para este produto, existe um subsídio governamental, em função da sua larga utilização residencial no País.

Obseva-se que os “pãezinhos”, considerados fundamentais na alimentação das classes mais baixas, embora isentos do pagamento de COFINS, PIS e IPI, ainda são tributados com o ICMS, com alíquota reduzida (7%), gerando uma participação de 4,88% no valor total dos tributos deste grupo, principalmente em função da quantidade consumida dos mesmos ou de sua essencialidade. Mesmo com esta situação tributária, o pãezinho ocupa a quinta colocação no ranking dos produtos mais tributados do Cesto Básico.

Levemente superior à participação do pãezinho neste grupo, tem-se o iogurte, com 5,03% de contribuição estimada na carga tributária dos produtos industrializados.

A constatação, por suposição, que o valor pago mensalmente na compra do açúcar seja de R\$ 2,10, corresponderia a uma alíquota efetiva de 21,25%, que representaria um valor superior à soma das alíquotas nominais de 15,65%, determinadas por legislação tributária para o ICMS, IPI, PIS e COFINS. A alíquota nominal é apurada através da soma das alíquotas individuais de cada um dos tributos, enquanto a alíquota efetiva representa o percentual de tributação que realmente incide sobre o preço final pago pelo consumidor, determinada pela simulação realizada no trabalho, contrapondo o valor devido com o preço de venda a consumidor.



É importante destacar a diferença existente entre o imposto que o governo estabelece a título de tributação e o imposto que realmente onera o consumidor.

Quanto à comparação de alíquota efetiva com alíquota nominal dos demais produtos que integram o grupo industrializados, apresenta-se o quadro número onze que permite a visualização destas diferenças entre as alíquotas.

<b>Produtos</b>	<b>Alíquota Nominal ICMS, IPI, PIS e COFINS</b>	<b>Alíquota Efetiva dos Tributos</b>
Biscoito, Sal, Margarina, Óleo de soja e Café Moído e Solúvel, Carne Bovina, Carne de Frango e Erva Mate.	10,65%	17,32%
Gás de Cozinha	15,65%	21,76%
Açúcar Cristal	15,65%	21,25%
Achocolatado, Ervilha, Iogurte com sabores, Lingüiça Fresca, Maionese, Masa de tomate, Presunto Magro, Vinagre, Absorvente, Papel Higienico, Pasta Dental, Alvejante, Sabão em Barras e Fósforo.	20,65%	26,21%
Sabonete, Desinfetante, Detergente Líquido e Sabão em Pó	25,65%	29,72%
Lã de aço	30,65%	32,91%
Aparelho de Barbear Descartável	35,65%	35,83%
Desodorante e Xampu	35,65%	37,68%

Quadro 11: Produtos do Cesto Básico e alíquotas nominais e efetivas.  
Elaborado pelo autor.

A superioridade da alíquota efetiva sobre a alíquota nominal, entre outras coisas, decorre do efeito cascata dos tributos, ou seja, da natureza cumulativa do tributo que provoca um aumento do mesmo durante o ciclo de produção, comercialização e distribuição do produto, como é o caso do PIS e da COFINS.

Quanto à cumulatividade e à formação de preço dos produtos, Pereira et al.(1996, p. 9) argumentam:

... fator determinante do valor do ônus tributário cobrado sobre cada produto é o valor adicionado em cada etapa do processo de produção, circulação e distribuição das mercadorias e serviços. Por consequência, produtos que apresentam um valor adicionado mais concentrado nas etapas iniciais de produção-distribuição e comercialização do produto terão uma incidência tributária maior que a de produtos que concentram o seu valor adicionado nas etapas finais.

O quadro número onze permite a análise de incidência tributária sobre o preço final dos produtos, segundo faixas de tributação, podendo identificar-se os grupos de produtos mais e menos tributados. Numa faixa de incidência tributária menor, significando uma alíquota de até 20% de participação no preço do produto, têm-se cinco produtos alimentícios industrializados (biscoito, sal, margarina, óleo de soja, café moído e solúvel). Também se enquadram nesta faixa de análise a carne bovina, carne de frango e a erva para chimarrão do grupo dos semielaborados, que são apresentados mais adiante. No caso da margarina e do óleo de soja, por se tratar de produtos importantes na dieta diária das famílias pode ser considerada elevada esta incidência tributária.

Já com uma participação de 20% a 30% do preço final do produto têm-se um número maior de produtos, incluindo produtos de alimentação, de higiene pessoal (absorvente, papel higiênico e pasta dental) e de limpeza (sabão em barras e alvejante).

Constata-se uma participação tributária mais elevada na faixa de 30% a 40% do preço final, no caso dos produtos industrializados de limpeza e higiene pessoal. Chama atenção o percentual estimado de 37,68% para o desodorante e xampu.

Segundo Pereira et al. (1996), os produtos industrializados de limpeza e higiene pessoal sofrem incidência de tributação mais elevada em função da necessidade de os mesmos apresentarem um número maior de etapas produtivas e registrarem a tributação do IPI.

Com participação tributária elevadíssima, que representa quase mais da metade da formação do preço do produto, temos os cigarros, cervejas e refrigerantes que recebem incidência majoradas como forma de inibição de consumo. Este princípio de essencialidade, de acordo com a legislação tributária, atinge os seguintes produtos: cigarro, armas, cosméticos, perfumaria e outros produtos considerados supérfluos.

### 3.7.2 Produtos semielaborados

O grupo dos produtos semielaborados é formado por apenas cinco produtos, porém encontram-se nele itens fundamentais de consumo, que não podem faltar na alimentação diária da família, em função do seu valor calórico e proteico, entre eles, as carnes bovina e de frango, leite e arroz.

Para visualização da estimativa tributária incidente sobre os produtos semielaborados do cesto básico apresenta-se o quadro número doze.

SEMI-ELABORADOS								
Produtos	Quantidade Mensal	Unidade	Preço por unidade	ICMS	COFINS	PIS	IPI	Total dos Tributos Estimados
Arroz	9,33	Kg	R\$ 1,90	7,00%	Isento	isento	NT	R\$ 1,24
Carne Bovina	8,73	Kg	R\$ 13,28	7,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 20,08
Carne de Frango	7,75	Kg	R\$ 4,29	7,00%	3,00%	0,65%	0,00%	R\$ 5,76
Erva para Chimarrão	1,38	Kg	R\$ 4,52	7,00%	3,00%	0,65%	NT	R\$ 1,08
Leite Natural Tipo C	30,37	L	R\$ 1,23	Isento	Isento	isento	0,00%	R\$ 0,00

Quadro 12: Produtos Semielaborados do Cesto Básico da RMPA e tributação. Dezembro de 2008. Elaborado pelo autor. ( NT= não tributado)

Em atenção ao princípio da seletividade, que considera a relevância do produto na pauta de consumo, registra-se no grupo dos semielaborados a isenção ou não incidência do IPI, ICMS, COFINS e PIS no leite tipo “c”, isto é, não ocorre incidência tributária em um dos mais importantes alimentos do consumidor, fato que merece ser destacado em termos de política tributária distributiva, que atenua as desigualdades entre pessoas.

Como mencionado anteriormente, o preço final pago pelo consumidor na Grande Porto Alegre nas carnes bovina e de frango, conta com uma participação estimada de 17,32% de incidência tributária.

Outro fundamental alimento da mesa do consumidor, o arroz, não é tributado com IPI, PIS e COFINS, nele incidindo somente o ICMS. Destaca-se que sobre o preço do arroz incide a alíquota reduzida<sup>26</sup> de ICMS de 7%.

Constata-se que as carnes e a erva de chimarrão estão isentas de cobrança de IPI. No entanto, o valor estimado dos tributos pagos pelos consumidores na aquisição da carne bovina (representada por 10 cortes de carne), um produto de tradicional consumo no Estado do Rio Grande do Sul, tem uma representação de 15,45% no valor total da tributação incidente sobre o custo total do Cesto Básico. Ressalta-se que a carne bovina é o segundo produto com maior valor de carga tributária com R\$ 20,08 entre os 54 componentes do Cesto Básico estudado, tendo a sua frente apenas o cigarro.

Considerando a essencialidade destes produtos, neste pequeno grupo de cinco itens, tem-se um total de tributação que chega a R\$ 28,15, que correspondem a 21,66% da totalidade dos tributos incidentes sobre o cesto básico e a 4,09% do custo total dos gastos das famílias com a compra dos produtos do cesto básico (R\$ 688,00). Ressalta-se que as carnes bovina e de frango representam parte importante na geração deste alto valor, ou seja, respondem por 91,79% do valor total dos tributos do grupo semielaborados. Este produto deveria receber um tratamento tributário especial ou uma reflexão cuidadosa, principalmente pelo seu valor nutricional e ser o Estado gaúcho um dos grandes produtores.

### **3.7.3 Produtos in-natura**

---

<sup>26</sup> A alíquota de 7% é obtida mediante a redução da base de cálculo. Como a alíquota nominal para o arroz é de 12%, concede-se uma redução de base de cálculo de 41,67%. Numa venda de R\$ 100,00, a base de cálculo é reduzida para R\$ 58,33. Nela, aplicando-se a alíquota de 12% chega-se ao débito de R\$ 7,00, correspondente a 7% da base tributária.

A realidade tributária dos produtos in-natura é um exemplo a ser seguido pelas autoridades fiscais em relação aos demais produtos do Cesto Básico, no qual, dos doze itens de consumo que formam este grupo, onze são totalmente isentos ou com alíquotas zero de ICMS, PIS e COFINS. Este grupo de produto não tem incidência de IPI. Neste grupo de 12 produtos, presume-se a aplicação do princípio da essencialidade, sua maioria está isento ou com alíquota zero de pagamento de tributos, beneficiando, assim, as camadas menos aquinhoadas que consomem estes produtos.

Na técnica tributária dos impostos sobre o valor adicionado, a aplicação da alíquota zero por cento (0%), além da desoneração das saídas, implica a autorização para o aproveitamento de crédito relativo ao imposto incidente sobre as entradas. A isenção, por sua vez, apenas desonera as saídas. Por essa razão, a alíquota zero se aplica quando a decisão é liberar toda a cadeia da tributação, pois a isenção libera apenas a fase objeto da ação.

Enfatiza-se que a tributação neste grupo está em conformidade com o artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”.

Os produtos do grupo in-natura são apresentados no quadro número treze com os valores de tributos estimados sobre os mesmos.

IN-NATURA								
Produto	Quantidade Mensal	Unidade	Preço por unidade	ICMS	COFINS	PIS	IPI	Total dos Tributos Estimados
<b>Alface</b>	5,67	Pé	R\$ 0,75	Isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Banana</b>	4,27	Kg	R\$ 1,81	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Batata Inglesa</b>	5,63	Kg	R\$ 1,12	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Cebola</b>	2,98	Kg	R\$ 1,39	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Cenoura</b>	1,87	Kg	R\$ 1,70	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Feijão Preto</b>	4,52	Kg	R\$ 3,90	7,00%	0,0%	0,0%	NT	R\$ 1,23
<b>Laranja</b>	5,70	Kg	R\$ 2,12	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00

<b>Maçã</b>	2,28	Kg	R\$ 4,27	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Mamão</b>	2,61	Kg	R\$ 3,33	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Ovos de Granja</b>	3,33	Dz	R\$ 2,38	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Repolho</b>	1,20	Kg	R\$ 1,00	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00
<b>Tomate</b>	3,36	Kg	R\$ 3,37	isento	0,0%	0,0%	NT	R\$ 0,00

Quadro 13: Produtos In natura do Cesto Básico da RMPA e tributação. Dezembro de 2008  
Elaborado pelo autor. (NT= não tributado)

Os benefícios tributários são tão evidentes neste caso, que os gastos com os itens deste grupo correspondem a somente 0,95% da carga tributária incidente sobre o valor total do cesto básico. O valor mensal despendido pelo consumidor em tributos totaliza apenas R\$ 1,23, com o pagamento do ICMS de 7% sobre o preço do feijão.

O resultado tributário para o grupo “in natura” reflete uma política econômica e social preocupada com a desoneração dos gastos relativos à compra de produtos essenciais à sobrevivência, contribuindo para a valorização da renda real dos consumidores.

Quanto ao critério de seletividade, Torres (2007) aponta que a seletividade (previsto no artigo 155 da Constituição) se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva, significando que, quanto menor for a essencialidade do produto, maior deverá ser a alíquota e vice-versa.

Em relação a este grupo de consumo, conforme Rezende (1991) os benefícios da isenção tributária sobre produtos de origem agropecuária irão se refletir na melhora dos padrões de alimentação e nutricionais da população brasileira. Ainda, segundo o autor, impostos elevados estimulam o trânsito ilegal de mercadorias e proliferação de canais informais de comercialização.

### 3.7.4 A incidência tributária e o custo do Cesto Básico

Ao reunirem-se os três grupos e compor-se o Cesto Básico da RMPA que teve em dezembro de 2008 um custo total de R\$ 688,00, a sua carga tributária estimada ficou em 18,89% deste valor. Ou seja, estima-se que R\$ 129,96 do valor do cesto básico do sustento de uma família formada em média por quatro pessoas na Região Metropolitana de Porto Alegre, correspondeu ao pagamento das obrigações tributárias referentes ao IPI, ICMS, PIS e COFINS.

No entanto, uma consideração importante deve ser registrada. Ao se retirar o “cigarro” do cesto básico, por se tratar de um produto altamente prejudicial à saúde, a carga tributária se reduz sensivelmente, ficando em R\$ 107,25, que corresponde a 15,59% do custo do cesto básico em dezembro de 2008.

Se fosse ainda mais restringida a superfluidade de produtos do cesto, poderíamos retirar, além do cigarro, da estrutura do Cesto Básico, a cerveja e o refrigerante. Inicialmente, se somente a cerveja fosse excluída, chegaria-se a uma carga tributária de R\$ 96,44, que corresponde a 14,02% do valor do cesto de produtos. Retirando-se a cerveja e o refrigerante, simultaneamente, a despesa tributária baixaria para R\$ 88,75, significando 12,90% do custo do referido cesto.

Ressalta-se que há uma redução significativa na tributação sobre os produtos do cesto básico, ao retirar-se o cigarro, a cerveja e o refrigerante, os quais determinariam a queda do percentual tributário de 18,89% para 12,90%.

Assim sendo, em termos de referência para análises de políticas públicas sociais e tributárias que visem à desoneração da tributação e redução de desigualdades sociais, o valor estimado para a participação da carga tributária no referido cesto de produtos a ser considerado é, na verdade, de 12,90%. A diferença entre os cenários deve servir de alerta, principalmente, à população fumante do alto valor empregado num produto, que o governo busca, através da tributação, coibir o seu consumo.

Do valor estimado para pagamento dos tributos de R\$ 129,96 sobre o custo total do Cesto Básico, o grupo dos produtos industrializados responde por R\$ 100,57 (77,39%) deste valor, o grupo de semielaborados representa R\$ 28,15 (21,66%) e o valor de R\$ 1,23 (0,95%) corresponde ao grupo in natura.

Para visualizarmos a divisão da carga tributária estimada por grupo, apresenta-se o gráfico número nove.

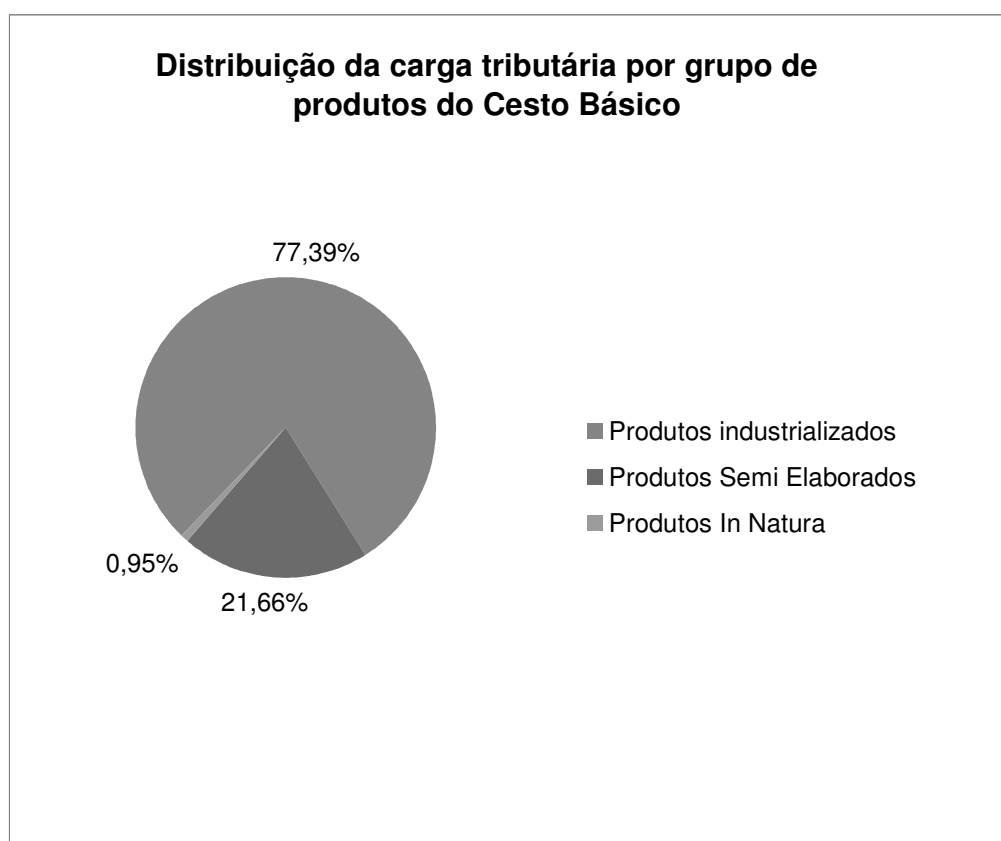


Gráfico 9: Distribuição da carga tributária por grupos de produtos do Cesto Básico.

No gráfico número nove, os resultados da participação dos tipos de produtos de acordo com sua natureza produtiva, podem ser associados aos resultados encontrados no trabalho de Pereira e Ikeda (2001), no qual foi mensurada a cumulatividade das contribuições (COFINS, PIS/PASEP e CPMF) na competitividade da produção nacional. Os autores apontaram que o grau de incidência cumulativa das contribuições por setores da economia está relacionado ao número de elos que compõem os seus processos produtivos, bem como do peso do consumo intermediário em relação ao valor da produção setorial. E ainda, este grau se relaciona inversamente com a intensidade de utilização de insumos



importados nas cadeias de produção. Concluem os autores que os setores da indústria figuram entre os setores mais onerados pelas contribuições em cascata.

Buscando evidenciar o ônus tributário incidente sobre o custo do Cesto Básico de Região Metropolitana de Porto Alegre, podemos dizer, por suposição, que em média para cada R\$ 100,00 gastos com compra dos produtos estudados, a tributação considerada absorve R\$ 18,89. No caso de se excluir o cigarro da composição do Cesto Básico, este valor ficará reduzido para R\$ 15,59. Retirando-se também a cerveja e o refrigerante, este valor ficaria reduzido para R\$ 12,90.

Com o intuito de comparar o poder de compra do salário mínimo em 2008, com a tributação indireta incidente sobre o custo do cesto básico neste mesmo ano, tem-se que o valor da tributação estimada para compra dos produtos de consumo da Região Metropolitana de Porto Alegre, representou 31,32% do valor do salário mínimo vigente em 2008 (R\$ 415,00). Ressalta-se que, retirando-se o cigarro da estrutura de consumo do Cesto Básico, esta relação ficaria em 25,84%, a qual é mais relevante que a primeira comparação.

Conforme Friedrich (2002), considerando o sistema de alíquotas, a aplicação de alíquotas baixas incidentes sobre os bens de primeira necessidade e aplicação do critério da seletividade, promoverá redução da carga tributária sobre os indivíduos de menor renda.

Assim sendo, pode-se promover uma melhor distribuição de renda, via imposto sobre o consumo, buscando a justiça social e fiscal. Como o ICMS é um imposto que responde pela maior parte da tributação, caberia ao Estado do Rio Grande do Sul a iniciativa para reduzir os efeitos da tributação sobre o Cesto Básico estudado.

Uma vez que é polêmica a transferência ao consumidor do benefício fiscal oriundo da redução do imposto, o Estado poderia fazer com que a redução tributária ficasse explícita nas operações de compra e venda das mercadorias, de modo que as notas fiscais contemplassem a isenção fiscal concedida.

Vários autores defendem a aplicação deste princípio aos produtos que compõem a cesta básica em todo território nacional, isto é, isentando ou reduzindo alíquotas a zero, como forma de melhorar a qualidade de vida e os rendimentos

das classes sociais mais baixas. Já as alíquotas altas podem ser aplicadas aos produtos considerados supérfluos, como por exemplo, perfumes e cigarros.

#### **4 CONCLUSÃO**

Na pesquisa desenvolvida buscou-se estimar os efeitos da tributação indireta sobre o preço dos produtos componentes do Cesto Básico que abrange a Região Metropolitana de Porto Alegre. Para contextualizar o estudo, apresentou-se a estrutura do sistema tributário brasileiro, permeando os meandros da legislação que determina suas aplicações, bem como as fontes tributárias dos entes públicos e as bases econômicas da tributação nacional.

No que concerne ao sistema tributário brasileiro, observou-se que não se registra um equilíbrio na distribuição dos tributos em relação às bases econômicas da tributação, prevalecendo uma preferência pelos tributos sobre o consumo na comparação com os tributos sobre a renda e o patrimônio. A predominância da tributação indireta em relação à tributação direta na composição da carga tributária brasileira deve-se, principalmente, pela eficiência fiscal dos tributos indiretos, os quais apresentam alta capacidade de geração de receitas, permitindo o alcance de metas fiscais. Ressalta-se, que a política de metas fiscais têm sido, nos anos de estabilização, um dos mais importantes pilares da política econômica brasileira.

Pelo estudo realizado, identificou-se a predominância da tributação indireta na carga fiscal, que se intensificou ao longo dos anos 1990, aliada a uma tributação sobre a renda com baixo grau de progressividade quando comparada com as desigualdades sociais, resultando em efeitos regressivos no sistema tributário brasileiro como um todo.

Os impostos diretos, que atendem ao princípio da capacidade contributiva e da seletividade, previstos de forma expressa na Constituição Federal, nos artigos 145 e 150, são menos utilizados do que os tributos indiretos.

O estudo tributário permitiu aferir que, entre 1995 e 2008, houve um crescimento nos tributos diretos de 18,1%, os quais passaram de 22,32% para 26,36% de participação da arrecadação do governo, neste período. Esta constatação pode ser um indicativo de que o Governo brasileiro está desenvolvendo uma política fiscal visando melhorar a distribuição de renda via imposto.

Pela teoria econômica, da mesma forma que se pode utilizar a política fiscal para alavancar a economia com grande sucesso em épocas de crise, como foi utilizada com a redução de tributação em 2009 e 2010, a política fiscal, no seu instrumento de tributação também poderia auxiliar na melhoria da distribuição de renda no país, principalmente para a população que se encontra abaixo da linha da pobreza.

As políticas econômicas, quando focadas nos princípios de equidade e de justiça social, podem produzir um amplo alcance, inclusive tornarem-se instrumentos valiosos de redistribuição de renda, reduzindo, por esta via, os níveis de miséria e pobreza no país.

Quanto aos impostos indiretos, registrou-se uma redução na ordem de 18% em relação à sua arrecadação entre 1995 e 2008, passando de 37,49% para 30,74%. Esta redução vem ao encontro da defesa dos princípios constitucionais que norteiam a justiça fiscal. Na tributação incidente sobre o consumo, a classe mais pobre da população é a mais atingida, uma vez que o peso dos seus gastos com alimentação é elevado em comparação com a sua renda.

Vários autores mencionados no presente trabalho sustentam que, na tributação sobre o consumo, a classe mais pobre da população é a mais atingida, uma vez que o peso dos seus gastos com alimentação é elevado em comparação com a sua renda. Registram, ainda, que, sobre produtos essenciais, observa-se a ocorrência de regressividade, situação que pode ser minorada ao se aplicar o princípio da seletividade.

Outro fator ligado aos tributos indiretos que contribui para o encarecimento dos custos de produção do país, diz respeito à cumulatividade, a qual estimula o aumento da informalidade no mercado de trabalho.

A busca do crescimento econômico sustentado, com mais eficiência produtiva, com desoneração dos investimentos, com maior geração de emprego, pode ser impulsionado principalmente com o fim das incidências tributárias cumulativas, que oneram os custos de produção e reduzem a competitividade nacional.

A defesa da justiça social e da equidade fiscal está baseada num sistema tributário em que prevalece o princípio da progressividade tributária e seja respeitado o princípio da capacidade contributiva dos indivíduos, da seletividade e da não cumulatividade, e, ao mesmo tempo, sejam atendidas as necessidades de gastos do Estado, representados pelas metas fiscais.

O atendimento dos princípios constitucionais poderia contribuir para melhorar os aspectos distributivos da renda no País, incentivando o aumento de consumo, de produção e do emprego.

No grupo dos produtos industrializados do Cesto Básico de consumo da Grande Porto Alegre, registra-se que a maioria dos produtos sofre incidência de três dos quatro tributos estudados (IPI, ICMS, PIS e COFINS) ; somente na farinha de trigo, farinha de mandioca, pãezinhos, massa com ovos e queijo, em cinco produtos verifica-se a incidência de um único tributo. Uma das justificativas para tal constatação está no número de etapas produtivas que envolvem estes produtos.

Assim sendo, o grupo de produtos industrializados contribui significativamente na formação da carga tributária incidente sobre o custo total do cesto básico estudado, ou seja, este grupo responde por 77,39% do total dos tributos indiretos estimados sobre o valor total do cesto básico. O valor estimado que correspondeu ao pagamento dos tributos neste grupo de produtos ficou em R\$ 100,57, o qual correspondeu a 14,61% do custo total do Cesto Básico em uma família composta, em média, de quatro pessoas. Retirando-se o valor dos tributos do cigarro, este grupo ficaria com uma carga tributária estimada de R\$ 77,86, uma redução considerável.

Um dos produtos em que se percebe a aplicação do princípio da seletividade é o “pãezinho”, considerado fundamental na alimentação das classes

mais baixas, isento do pagamento de COFINS, PIS e IPI, mas tributado com o ICMS, com alíquota reduzida (7%), gerando uma participação de 4,88% no valor dos tributos deste grupo, conferindo-lhe a quinta colocação entre os produtos mais tributados do Cesto Básico.

A análise de incidência tributária dos quatro tributos indiretos estimados sobre o preço final dos produtos do grupo industrializados, identificou que a maioria deles sofre incidência com uma alíquota superior a 20%, que pode ser considerada elevada; também se registra a aplicação do princípio da seletividade, com elevadíssima alíquota sobre os produtos considerados nocivos ou supérfluos.

No grupo semielaborados, ocorre a isenção ou não incidência do IPI, ICMS, COFINS e PIS no leite tipo “c”, isto é, não ocorre incidência tributária em um dos mais importantes alimentos do consumidor; e sobre o arroz, incide somente 7% de ICMS, não havendo outras tributações.

O preço final pago pelo consumidor na grande Porto Alegre nas carnes bovina e de frango conta com uma participação estimada de 17,32% de incidência tributária. Ressalta-se que a carne bovina, que inclui dez cortes de carne, é o segundo produto com maior valor de carga tributária (R\$ 20,08) entre os 54 componentes do Cesto Básico, representando 15,45% do valor total da tributação incidente sobre o custo total do Cesto Básico.

Este pequeno grupo de semielaborados formado por cinco itens, tem uma tributação estimada de R\$ 28,15, que correspondem a 21,66% da totalidade dos tributos incidentes sobre o cesto basico e a 4,09% do custo total dos gastos das famílias com a compra dos produtos do Cesto Básico (R\$ 688,00). Recomenda-se um tratamento tributário especial ou uma reflexão cuidadosa sobre a tributação da carne, principalmente pelo seu valor nutricional e ser o Estado gaúcho um dos grandes produtores.

O grupo in natura apresenta uma realidade tributária a ser usada como exemplo de política social tributária que busca corrigir as desigualdades sociais, no qual constata-se que onze produtos não sofrem incidência tributária de ICMS, PIS, COFINS e IPI. Verifica-se a aplicação do princípio da essencialidade, sua maioria está isenta ou com alíquota zero de pagamento de tributos, beneficiando,

assim, as camadas menos aquinhoadas da sociedade da Região Metropolitana de Porto Alegre. Tal realidade e argumentação refletem uma política econômica e social preocupada com a desoneração dos gastos relativos à compra destes produtos, contribuindo para a valorização da renda real dos consumidores.

Os benefícios tributários são evidentes no grupo in natura, tanto que os gastos com o pagamento das obrigações tributárias referentes aos itens de consumo deste grupo correspondem a somente 0,95% da carga tributária incidente sobre o valor total do Cesto Básico. O valor mensal despendido pelo consumidor em tributo totaliza apenas R\$ 1,23, o qual refere-se ao pagamento do ICMS de 7% sobre o preço do feijão.

Quando se agregam os três grupos do Cesto Básico da Região Metropolitana de Porto Alegre, que apresentou um custo total de R\$ 688,00 em dezembro de 2008, tem-se que a sua carga tributária estimada ficou em 18,89% deste valor. Isto é, estima-se que R\$ 129,96 do valor do Cesto Básico do sustento de uma família, formada em média por quatro pessoas, correspondeu ao pagamento das obrigações tributárias dos contribuintes gaúchos referentes ao IPI, ICMS, PIS e COFINS.

No entanto, ao se excluir o cigarro, a cerveja e o refrigerante do referido cesto, a tributação se reduziria para R\$ 88,75, representado 12,90% do custo total do mesmo.

A desagregação do valor estimado dos tributos de R\$129,96 sobre o custo total do Cesto Básico, por grupos, fica assim composta: o grupo dos produtos industrializados responde por R\$ 100,57 (77,39%) deste valor, o grupo de semielaborados representa R\$ 28,15 (21,66%) e o valor de R\$ 1,23 (0,95%) corresponde ao grupo in natura.

A maior ou menor participação dos grupos de produtos de acordo com sua natureza produtiva podem ser associados aos aspectos de cumulatividade das contribuições (COFINS, PIS/PASEP e CPMF) e ao número de etapas produtivas dos mesmos.

Para evidenciar o ônus tributário incidente sobre o custo do Cesto Básico de Região Metropolitana de Porto Alegre, diz-se que, para cada R\$ 100,00 gastos

na compra dos produtos do Cesto, R\$ 18,89 terão como destino o pagamento da tributação. No caso, de se retirar o cigarro do Cesto Básico, este valor diminui para R\$ 15,59, o qual, a nosso ver, deve prevalecer sobre o valor anterior (R\$ 18,89), em casos de análises que envolvam este tema. Refinando-se ainda mais a superfluidade, pode-se chegar a R\$ 12,90 de tributação ao se excluir, além do cigarro, a cerveja e o refrigerante da estrutura de consumo.

A título de comparação da carga tributária incidente sobre o custo total do Cesto Básico em dezembro de 2008, com o valor do salário mínimo brasileiro vigente nesta mesma época, tem-se que a relação representou 31,32%, isto é, a tributação estimada para compra dos produtos de consumo da Região Metropolitana de Porto Alegre, representou 31,32% do valor do mesmo (R\$ 415,00). Retirando-se o cigarro da estrutura de consumo do Cesto Básico, esta relação fica em 25,84%, a qual é mais relevante que a primeira comparação.

A aplicação de alíquotas tributárias baixas sobre os bens de primeira necessidade e aplicação do critério da seletividade podem promover, sem dúvida, a redução da carga tributária sobre indivíduos de menor renda.

Desta forma, pode-se promover uma melhor distribuição de renda via imposto sobre o consumo, visando alcançar maior justiça fiscal e social. No caso do Cesto Básico, o ICMS que responde pela maior parte da tributação, teria um papel fundamental na aplicação dessa política, e caberia ao Estado do Rio Grande do Sul esta iniciativa de reduzir os efeitos da tributação sobre o Cesto Básico.

Por outro lado, está em conformidade com a legislação a aplicação de alíquotas altas aos produtos considerados supérfluos, por exemplo, perfumes e cigarros. No caso do cigarro, os tributos buscam inibir o seu consumo e podem compensar reduções tributárias de produtos essenciais.

Vários autores defendem a aplicação deste princípio aos produtos que compõem o Cesto Básico em todo território nacional, isto é, isentando ou reduzindo alíquotas a zero, como forma de melhorar a qualidade de vida e os rendimentos das classes sociais mais baixas.

De acordo com o artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Por seletividade entende-

se que quanto menor for à essencialidade de um produto maior deverá ser a alíquota e vice-versa. Defende-se que este princípio deveria ser estendido a todos os tributos que incidissem sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade, beneficiando, assim, as camadas menos aquinhoadas da sociedade.



## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J.R. ; ARAUJO, E. A.; VIANNA, S.W. **Carga Tributária no Brasil: Análise de Incidência Efetiva sobre as Famílias**. Série de Estudos Econômicos e Sociais. Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2004. Disponível: <[www.iadb.org/regions/re1;econ/re1-04-002.pdf](http://www.iadb.org/regions/re1;econ/re1-04-002.pdf)> Acessado:15/05/2008.
- AFONSO, J. R. & ARAÚJO E. A. **Carga Tributária – Evolução histórica: uma tendência**. Rio de Janeiro. BNDES, Jul, 2001 (informe-se nº 29) Disponível:<<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acessado:14/08/2010.
- AFONSO, J. R.; VARSANO, R.; RAMUNDO, J.; ARAUJO, E.; PESSOA, E.; SILVA, N. **Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9 p. 25-50, 1998.
- ALIEVE, V. L. **A formação do Preço de Venda para o Comércio e as Implicações Tributárias**. Revista Contabilidade e Informação. nº 3, junho/99, p. 55-63, Ed. Unijuí, 1999.
- ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas**. Rio de Janeiro. Elsevier. 2006.
- BALBINOTTO, G. **Os efeitos econômicos da redução do ICMS sobre a Cesta Básica: Uma análise teórica e algumas evidências empíricas**. Perspectiva Econômica, Porto Alegre: Unisinos, v.28, n.82, p95-114, jul/set., 1993.
- BARCELOS, C.L. K. **A Lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento de Política e de Gestão Fiscal**. PPGE/UFGRS. Dissertação. Porto Alegre. 2001
- BATISTA, Jr. P. N. **Fiscalização Tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica**. Instituto de estudos Avançados da Universidade de São Paulo.2002, Disponível:< <http://www.iea.usp.br/artigos>> acessado: 07/05/10.

BERTOLUCCI, A. V. **Uma contribuição ao estudo dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. Dissertação. Universidade de São Paulo. 2001 Disponível: < <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/pt-br.php> > Acessado:15/09/2010.

BORDIN,L.C.V; LAGEMANN,E. **Formação Tributária do Brasil**: a trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre. Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. 2006.

BRASIL, **Constituição Federal do Brasil, 1988**.

COSTA, P.A ; SOUZA, S. C. F. **Tributação, Política Fiscal e Desenvolvimento Econômico**. III Encontro de Estudos Tributários. Setembro de 2008. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/294.pdf>> . Acessado: 30/11/2009.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Nota Técnica: **Em que sentido o sistema tributário brasileiro deve ser reformulado?** Nº 68, Junho de 2008.

EATON, B.C; EATON,D.F. **Microeconomia**. Ed. Saraiva. São Paulo. 1999.

ERIS I. et al. **A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil**. Finanças Públicas. pag. 95-152. São Paulo. Pioneira. Fipe.1983.

FERREIRA; N. B. **Custos Tributários, Carga Tributária e sua Estimativa no Brasil**. Dissertação. PPGE/UFRGS. Porto Alegre. 2006.

FERREIRA, S.G. & ARAÚJO, E. **Custo Brasil**: Efeitos de um aumento de tributos cumulativos na competitividade nacional. Rio de Janeiro. BNDES, mar. 2000. (informe-se nº 10) Disponível: < <http://www.federativo.bndes.gov.br> > acessado:14/08/2010.

FERRONATO, A. **Contabilidade e Custos**. Ed. Sagra-DC-Luzzato 2° ed. Porto Alegre. 1995.

FLORISSI, S.; RIBEIRO E. P. **Tributação com Sacrifício Equitativo**: O caso do Imposto de Renda Pessoa Física. Análise Econômica. Ano 20. num. 37 Março de 2002. UFRGS. Porto Alegre.

FOCHEZATTO, Adelar. **Análise da Carga Tributária incidente sobre as cadeias agroindustriais do Arroz e Soja**. Dissertação. IEPE. Porto Alegre. 1994.

FRIEDRICH, D. N.. **Os efeitos econômicos da tributação sobre o consumo e a política fiscal do Governo do Estado do Rio Grande do Sul em relação ao setor de carnes a partir de 1980**. Dissertação. PPGE/UFRGS. Porto Alegre. 2002.

GARCIA, R.L. **O sistema tributário Brasileiro e a proposta do imposto único sobre transações**. Análise Econômica. Ano 12. mar ; set. pag.34-54.1994.

GOUVEA, C.E. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.1999.

GUIMARÃES, R. F. **Considerações Teóricas sobre os Princípios Básicos de um Sistema Tributário**: Revista ABOP, n. 16. 1982.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira**. 2008. Disponível: [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/9169/142.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/9169/142.pdf) > Acessado: 20/10/10.

KEEN, M ; LOCKWOOD, B. **The Value-Added Tax: Its causes and Consequences**. IMF Working Paper, WP/07/183. Disponível: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07183.pdf>>. Acessado:16/11/2009.

KOTLER, Philip . **Princípios de marketing**. 12º Ed. Rio de Janeiro. Prentice-Hall. 2008.

LACHER, E. **Reforma tributária e redistribuição de renda**. Revista Indicadores Econômicos FEE. Vol.19, n.3. 1991. Disponível: <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/500/738>>. Acessado: 29/8/10.

LAGEMANN, E. **O Sistema tributário brasileiro frente às tendências internacionais da tributação**. In: Uma nova relação entre Estado, Sociedade e Economia no Brasil. EDUNISC. p. 215-224, Santa Cruz do Sul. EDUNISC.2004

LAGEMANN, E. **Tributação Eqüitativa**. Ensaios FEE. Porto Alegre.v.22, n.1 p.288-306, 2001.

LAGEMANN, E. **Tributação Ótima**. Ensaios FEE. Porto Alegre.v.25, n.2 p.403-426, 2004.

LIMA ,E. C. P. **Reforma Tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA. Ministério da Fazenda. Brasília, agosto de 1999. Texto para discussão nº 666. ISSN 1415-4765. Disponível em: [HTTP://WWW.IPEA.GOV.BR/PORTAL/IMAGES/STORIES/PDFS/TDS/TD\\_0666.PDF](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/pdfs/tds/td_0666.pdf)> Acessado: 15/12/2009.

MAGGI, R. H. **Fundamentos da Tributação; Importância e Característica do Imposto sobre a propriedade; e um Estudo de Caso da Eqüidade Administrativa do IPTU no Município de Caxias do Sul**. Dissertação. PPGE/UFRGS. Porto Alegre. 2002.

MAGALHÃES, L.C. G. de et al. **Tributação e dispêndio com saúde das famílias brasileiras: Avaliação da Carga tributária sobre medicamentos**. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. N. 24, dez 2001. Disponível:<<http://www.ipea.gov.br/pub/ppp/ppp24/parte1.pdf>> Acessado: 16/11/2009.

MEDEIROS NETO, J.S. **Tributos Cumulativos**. Consultoria Legislativa. Câmara dos Deputados. Brasília. Agosto. 2001.Disponível:< <http://www2.camara.gov.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/pdf/108559.pdf>>. Acessado:05/08/09.

MENEGUETTI NETO, A . **Os efeitos do ICMS na Cesta Básica**. Indicadores FEE, Porto Alegre: FEE, v.20, p. 181-205.1992.

MENEGUETTI NETO, A . **Tributação**: alguns pontos para reflexão. Revista Indicadores Econômicos. FEE, Porto Alegre: FEE, v.23, n.1 p. 138-149.1995. Disponível: < <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/919/1200> >. Acessado: 29/8/10.

MENEGUETTI NETO, A . **O aumento das alíquotas do ICMS no Rio Grande do Sul: Algumas considerações.** FEE, Porto Alegre.2007. (texto para discussão FEE n. 07)

MENEGUETTI NETO A ; RÜCKERT, I.N. **Uma agenda para a questão tributária.** Indicadores Econômicos FEE, Porto Alegre. 2007. v.21, n3, p.224-236,1993.

MENEGUETTI NETO, A . **Tributação: alguns pontos para reflexão.**\_ FEE, Porto Alegre. Disponível em:  
<<http://www.revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/viewfile/919/1200>>.  
Acessado: 29/08/2010.

MUSGRAVE, Richard e MUSGRAVE, Peggy. **Finanças Públicas**\_ Teoria e Prática. Editora Campus. RJ. 1980.

NAKAYAMA. J. K. **O Imposto sobre o Valor Agregado na União Européia.** Textos Eletrônicos. Câmara dos Deputados. Disponível: <  
[http://www2.camara.gov.br/fiquePorDentro/Temasatuais/reforma\\_tributaria/textos-eletronicos](http://www2.camara.gov.br/fiquePorDentro/Temasatuais/reforma_tributaria/textos-eletronicos)>. Acessado: 10/10/2009.

PEREIRA, A . S., GÁRCIA, R. L., e HORN, C.C. **A carga tributária sobre os produtos da Cesta Básica de Passo Fundo.** Teor. Evid. Econ. v.4, n.7/8, p.77-98, maio/novembro 1996. Passo Fundo.

PEREIRA, F. H. **Metodologia de Formação de Preço de Venda para Micros e Pequenas Empresas. Dissertação.** Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2000.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas- A Política Orçamentária no Brasil.** 4<sup>o</sup> Ed. Atlas. SP.2009.

PEREIRA, T. & IKEDA, M. **Custo Brasil – mensurando a cumulatividade das contribuições: uma proposta metodológica.** Rio de Janeiro. BNDES, Informe-se nº 27. jun. 2001. Disponível: < <http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acessado: 14/08/2010.

PINDYCK, R.S.; RUBINFELS, D.L. **Microeconomia.** Makron Books. SP. 1994.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. Texto para Discussão: **Carga Tributária no Brasil**. 1995. Brasília. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Estudos Econômicos-Tributários e Estratégicos- GOGET.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estudo Tributário 7** – Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil. 2002. Brasília, Agosto de 2002. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estudo Tributário 8** – Sistema e Administração Tributária: uma visão geral. Brasília, Agosto de 2002. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estudo Tributário 11** – Carga Tributária no Brasil 2002. Brasília, Abril de 2003. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estudo Tributário 13** – Carga Tributária no Brasil 2003. Brasília, Dezembro de 2004. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estudos Tributários 14** – Carga Tributária no Brasil em 2004. Brasília, Agosto de 2005. Ministério da Fazenda, Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Reforma Tributária**. Brasília/DF 28 de fevereiro de 2008.

RECEITA FEDERAL. Secretaria. **Estatísticas Tributárias 19** – Carga Tributária no Brasil 2006. Brasília, Julho de 2007. Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária. Disponível:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf>.  
Acessado:28/08/10.

REZENDE, F. **O peso dos impostos no custo da alimentação**: Análise do problema e proposta de redução. IPEA. Rio de Janeiro. 1991. (versão preliminar)

REZENDE, F. **A Moderna tributação do Consumo**. Texto para Discussão n.303, Brasília. IPEA. 1993.

REZENDE, F. A **Finanças Públicas**. Ed. Atlas. SP 1983.

RIANI, F. **Economia do Setor Público**: uma abordagem introdutória. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

RODRIGUES, J.J. **Carga tributária sobre os salários**. Brasília. Secretaria da Receita Federal: Coordenação Geral de Estudos Econômico e Tributário. (Texto para discussão nº 1). 1998.

ROSEN, Harvey S. **Public finance**. Seventh edition. Boston. McGraw-Hill, 2005.

SANSON, J.R. **Incidência Tributária e os Gastos em Alimentos**. Análise Econômica, Ano 9, n.16, p.107-123. 1991.

SARDINHA, J. C. **Formação de preço**: a arte do negócio. São Paulo: Makron Books, 1995.

SILBER, P.A.T. **Esforço sem recompensa**. Revista Digital, Porto Alegre, 27 de maio de 2004. Disponível em:  
<[http://www.revistadigital.com.br/opinia0\\_leitor.asp?NumEdicao=255](http://www.revistadigital.com.br/opinia0_leitor.asp?NumEdicao=255)> Acessado: 29/08/2010.

SIQUEIRA, R.B.; NOGUEIRA, J.R.; SOUZA, E. S. **A incidência final dos impostos indiretos no Brasil**. Rev. Bras. Econ. Set. Vol. 55, n.4, p. 513-544. 2001. Disponível: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-1402001000400004&script=sci\\_abstract](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-1402001000400004&script=sci_abstract)> Acessado: 17/10/2009.

SOARES, M.R. C. **Lei Kandir: Breve Histórico**. Consultoria Legislativa. Câmara dos Deputados. Brasília, DF. Nov/2007. Disponível:  
<[http://http://bdcamara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/144/leikandir\\_soares.pdf/s equence=1](http://http://bdcamara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/144/leikandir_soares.pdf/s equence=1)> Acessado: 14/10/2010)

STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. 3<sup>rd</sup> ed. New York. 2000.

TOMICH F. A. ; MAGALHÃES L. C.; GUEDES, E. M. **Desoneração do ICMS da Cesta Básica**. Texto para Discussão n. 467. IPEA. Brasília. Março de 1997. Disponível:<<http://www.ipea.gov.br>>. Acessado: 03/04/09.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume IV. Os Tributos na Constituição**. Editora Renovar. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife. 2007.

VARIAN, H.R. **Microeconomia: Uma abordagem Moderna**. Rio de Janeiro. Ed. Campus.1993.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Brasília. IPEA, jan,1996. (Texto para discussão n. 405)

VARSANO, R. et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Technical Report 583, IPEA, Rio de Janeiro. Textos para Discussão. 1998. Disponível: <http://www.scielo.br/scieloOrg/php/reflinks.php?refpid=S0034-7140200600010000300022&pid=S0034-71402006000100003&lng=en>> Acessado:03/04/09.

VARSANO, R. **Tributação cumulativa, distorção a erradicar**. Rio de Janeiro. IPEA, Boletim Conjuntural nº 53. abr. 2001.

VARSANO, R. et al. **Substituindo o PIS e a COFINS- e por que não a CPMF?- Por uma contribuição não cumulativa**. Rio de Janeiro. IPEA, out. 2001. (Texto Discussão nº 832)

VASCONCELLOS, M. A. S. **Economia: Micro e Macro**. Ed. Atlas. São Paulo. 2001.

VIANA, S. W. et al. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, set. 2000. (Texto para Discussão, 757). Disponível: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/2000/td\\_0757.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/2000/td_0757.pdf)>. Acessado: 17/12/10.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário:  
<[http://www.direitofiscal.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13873](http://www.direitofiscal.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873)>  
Acessado: 17/12/2010.



**ANEXO A - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 1990 E 1991 (CR\$ MILHÕES)**

Ano	1990			1991		
	CR\$	%PIB	%CTB	CR\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	6.153.744,00	20,53%	67,32	26.250.546,00	16,72%	66,31
<i>Orçamento Fiscal</i>	2.772.659,00	9,25%	30,33	10.976.790,00	6,99%	27,73
Imp. de Renda	1.446.969,00	4,83%	15,83	5.721.448,00	3,64%	14,45
IPI	764.332,00	2,55%	8,36	3.505.931,00	2,23%	8,86
IOF	424.100,00	1,41%	4,64	972.999,00	0,62%	2,46
ICMex	124.943,00	0,42%	1,37	689.684,00	0,44%	1,74
ITR	986,00	0,00%	0,01	29.799,00	0,02%	0,08
IPMF						
Taxas Federais	11.330,00	0,04%	0,12	56.929,00	0,04%	0,14
Demais						
<i>Orçamento Seguridade</i>	2.749.282,00	9,17%	30,08	12.376.674,00	7,88%	31,27
Cont Previd. Social	1.605.235,00	5,36%	17,56	7.391.146,00	4,71%	18,67
COFINS	483.206,00	1,61%	5,29	2.116.709,00	1,35%	5,35
CPMF						
CSSL	170.591,00	0,57%	1,87	451.606,00	0,29%	1,14
PIS, PASEP, outras cont.	490.251,00	1,64%	5,36	2.417.212,00	1,54%	6,11
<i>Demais</i>	631.803,00	2,11%	6,91	2.897.082,00	1,84%	7,32
FGTS	462.763,00	1,54%	5,06	2.105.702,00	1,34%	5,32
CIDE Combustíveis						
Contribuições Econômicas	30.336,00	0,10%	0,33	202.147,00	0,13%	0,51
Salário Educação	67.137,00	0,22%	0,73	258.796,00	0,16%	0,65
Outros	71.566,00	0,24%	0,78	330.437,00	0,21%	0,83
<b>ESTADOS</b>	2.703.081,00	9,02%	29,57	11.440.741,00	7,29%	28,90
ICMS	2.538.303,00	8,47%	27,77	10.794.787,00	6,87%	27,27
IPVA	57.054,00	0,19%	0,62	128.989,00	0,08%	0,33
ITCD	5.755,00	0,02%	0,06	8.955,00	0,01%	0,02
Taxas, Previd. Outros	101.970,00	0,34%	1,12	508.009,00	0,32%	1,28
<b>MUNICÍPIOS</b>	284.397,00	0,95%	3,11	1.894.021,00	1,21%	4,78
ISS	101.142,00	0,34%	1,11	528.081,00	0,34%	1,33
IPTU	71.092,00	0,24%	0,78	717.109,00	0,46%	1,81
ITBI	20.905,00	0,07%	0,23	211.766,00	0,13%	0,53
Tx, prev. Outros	91.257,00	0,30%	1,00	437.066,00	0,28%	1,10
<b>TOTAL</b>	<b>9.141.222,00</b>	<b>30,5%</b>		<b>39.585.308,00</b>	<b>25,21%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

## ANEXO B - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 1992 E 1993 (CR\$ MILHÕES)

Ano	CR\$	1992 %PIB	%CTB	1993 CR\$	%CTB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	297.680.868,00	17,50%	67,69	377.081,00	24,23%	69,43
<i>Orçamento Fiscal</i>	126.337.419,00	7,43%	28,73	132.728,00	8,53%	24,44
Imp. de Renda	67.190.419,00	3,95%	15,28	99.850,00	6,42%	18,38
IPI	40.654.162,00	2,39%	9,24	19.600,00	1,26%	3,61
IOF	10.861.194,00	0,64%	2,47	4.420,00	0,28%	0,81
ICMex	6.933.802,00	0,41%	1,58	8.144,00	0,52%	1,50
ITR	57.685,00	0,00%	0,01	234,00	0,02%	0,04
IPMF				-	0,00%	0,00
Taxas Federais	640.156,00	0,04%	0,15	345,00	0,02%	0,06
Demais				136,00	0,01%	0,03
<i>Orçamento Seguridade</i>	139.401.576,00	8,19%	31,70	201.624,00	12,96%	37,12
Cont Previd. Social	81.252.258,00	4,78%	18,48	80.730,00	5,19%	14,86
COFINS	17.237.840,00	1,01%	3,92	58.216,00	3,74%	10,72
CPMF				22.987,00	1,48%	4,23
CSLL	12.501.557,00	0,73%	2,84	16.200,00	1,04%	2,98
PIS, PASEP, outras cont.	28.409.921,00	1,67%	6,46	23.490,00	1,51%	4,32
<i>Demais</i>	31.941.873,00	1,88%	7,26	42.730,00	2,75%	7,87
FGTS	22.467.776,00	1,32%	5,11	24.956,00	1,60%	4,59
CIDE Combustíveis				8.406,00	0,54%	1,55
Contribuições Econômicas	2.745.302,00	0,16%	0,62	1.460,00	0,09%	0,27
Salário Educação	2.885.503,00	0,17%	0,66	4.005,00	0,26%	0,74
Outros	3.843.292,00	0,23%	0,87	3.903,00	0,25%	0,72
<b>ESTADOS</b>	2.498.331,00	6,47%	25,14	142.284,00	9,14%	26,20
ICMS	2.361.967,00	6,11%	23,77	120.233,00	7,73%	22,14
IPVA	50.085,00	0,13%	0,50	7.740,00	0,50%	1,43
ITCD	7.218,00	0,02%	0,07	874,00	0,06%	0,16
Taxas, Previd. Outros	79.061,00	0,21%	0,80	13.438,00	0,86%	2,47
<b>MUNICÍPIOS</b>	303.902,00	0,79%	3,06	23.774,00	1,53%	4,38
ISS	133.949,00	0,35%	1,35	9.130,00	0,59%	1,68
IPTU	57.137,00	0,15%	0,57	7.723,00	0,50%	1,42
ITBI	23.169,00	0,06%	0,23	1.508,00	0,10%	0,28
Tx, prev. Outros	89.465,00	0,24%	0,90	5.413,00	0,35%	1,00
<b>TOTAL</b>	<b>9.937.747,00</b>	<b>25,72%</b>		<b>543.140</b>	<b>34,90%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO C - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 1994 E 1995 (R\$ MILHÕES)**

	1994			1995		
Ano	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	71.456,00	20,46%	69,45	129.321,00	20,01%	67,24
<i>Orçamento Fiscal</i>	29.856,00	8,55%	29,02	53.250,00	8,24%	27,69
Imp. de Renda	14.210,00	4,07%	13,81	31.138,00	4,82%	16,19
IPI	7.600,00	2,18%	7,39	13.435,00	2,08%	6,99
IOF	2.397,00	0,69%	2,33	3.206,00	0,50%	1,67
ICMex	1.804,00	0,52%	1,75	4.894,00	0,76%	2,54
ITR	8,00	0,00%	0,01	99,00	0,02%	0,05
IPMF	3.692,00	1,06%	3,59	159,00	0,02%	0,08
Taxas Federais	146,00	0,04%	0,14	319,00	0,05%	0,17
Demais						
<i>Orçamento Seguridade</i>	34.086,00	9,76%	33,13	61.076,00	9,45%	31,76
Cont Previd. Social	17.336,00	4,96%	16,85	32.165,00	4,98%	16,72
COFINS	8.614,00	2,47%	8,37	14.669,00	2,27%	7,63
CPMF						
CSSL	3.255,00	0,93%	3,16	5.615,00	0,87%	2,92
PIS, PASEP, outras cont.	4.881,00	1,40%	4,74	8.628,00	1,34%	4,49
<i>Demais</i>	7.514,00	2,15%	7,30	14.994,00	2,32%	7,80
FGTS	4.913,00	1,41%	4,78	9.780,00	1,51%	5,09
CIDE Combustíveis						
Contribuições Econômicas	391,00	0,11%	0,38	839,00	0,13%	0,44
Salário Educação	1.230,00	0,35%	1,20	2.376,00	0,37%	1,24
Outros	981,00	0,28%	0,95	2.000,00	0,31%	1,04
<b>ESTADOS</b>	27.880,00	7,98%	27,10	53.753,00	8,32%	27,95
ICMS	25.742,00	7,37%	25,02	47.228,00	7,31%	24,56
IPVA	598,00	0,17%	0,58	2.458,00	0,38%	1,28
ITCD	76,00	0,02%	0,07	178,00	0,03%	0,09
Taxas, Previd. Outros	1.464,00	0,41%	1,42	3.889,00	0,60%	2,02
<b>MUNICÍPIOS</b>	3.553,00	1,02%	3,45	9.255,00	1,43%	4,81
ISS	1.482,00	0,42%	1,44	3.332,00	0,52%	1,73
IPTU	731,00	0,21%	0,71	2.777,00	0,43%	1,44
ITBI	295,00	0,08%	0,29	656,00	0,10%	0,34
Tx, prev. Outros	1.046,00	0,29%	1,02	2.490,00	0,38%	1,29
<b>TOTAL</b>	102.889,00	29,46%		192.329,00	29,76%	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO D - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 1996 E 1997 (R\$ MILHÕES)**

Ano	1996			1997		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	150.708,00	19,35%	58,95	171.082,00	19,65%	67,67
<i>Orçamento Fiscal</i>	59.173,00	7,60%	23,15	64.752,00	7,44%	25,61
Imp. de Renda	36.213,00	4,65%	14,17	38.676,00	4,44%	15,30
IPI	15.283,00	1,96%	5,98	16.605,00	1,91%	6,57
IOF	2.836,00	0,36%	1,11	3.768,00	0,43%	1,49
ICMex	4.239,00	0,54%	1,66	5.108,00	0,59%	2,02
ITR	197,00	0,03%	0,08	242,00	0,03%	0,10
IPMF	-	0,00%	0,00	-	0,00%	0,00
Taxas Federais	405,00	0,05%	0,16	353,00	0,04%	0,14
Demais						
<i>Orçamento Seguridade</i>	74.907,00	9,51%	29,30	87.072,00	10,00%	34,44
Cont Previd. Social	40.378,00	5,18%	15,79	44.148,00	5,07%	17,46
COFINS	17,17	2,20%	0,01	18.325,00	2,10%	7,25
CPMF				6.910,00	0,79%	2,73
CSSL	6.206,00	0,80%	2,43	7.214,00	0,83%	2,85
PIS, PASEP, outras cont.	10.342,00	1,33%	4,05	10.475,00	1,20%	4,14
<i>Demais</i>	17.438,00	2,24%	6,82	19.258,00	2,21%	7,62
FGTS	11.672,00	1,50%	4,57	12.925,00	1,48%	5,11
CIDE Combustíveis						
Contribuições Econômicas	885,00	0,11%	0,35	916,00	0,11%	0,36
Salário Educação	2.762,00	0,35%	1,08	2.775,00	0,32%	1,10
Outros	2.119,00	0,27%	0,83	2.641,00	0,30%	1,04
<b>ESTADOS</b>	63.863,00	8,20%	24,98	68.930,00	7,92%	27,27
ICMS	55.697,00	7,15%	21,79	59.575,00	6,84%	23,56
IPVA	3.122,00	0,40%	1,22	3.841,00	0,44%	1,52
ITCD	202,00	0,03%	0,08	266,00	0,03%	0,11
Taxas, Previd. Outros	4.841,00	0,62%	1,89	5.247,00	0,60%	2,08
<b>MUNICÍPIOS</b>	11.080,00	1,42%	4,33	12.801,00	1,47%	5,06
ISS	4.227,00	0,54%	1,65	5.067,00	0,58%	2,00
IPTU	3.376,00	0,43%	1,32	3.955,00	0,45%	1,56
ITBI	738,00	0,09%	0,29	820,00	0,09%	0,32
Tx, prev. Outros	2.739,00	0,36%	1,07	2.959,00	0,33%	1,17
<b>TOTAL</b>	<b>255.651,00</b>	<b>28,97%</b>		<b>252.813,00</b>	<b>29,03%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO E - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 1998 E 1999 (R\$ MILHÕES)**

Ano	1998			1999		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	186.561,00	20,42%	68,65	215.915,00	22,47%	69,89
<i>Orçamento Fiscal</i>	74.542,00	8,16%	27,43	84.787,00	8,82%	27,45
Imp. de Renda	47.724,00	5,22%	17,56	55.215,00	5,75%	17,87
IPI	16.097,00	1,76%	5,92	16.275,00	1,69%	5,27
IOF	3.521,00	0,39%	1,30	4.844,00	0,50%	1,57
ICMex	6.504,00	0,71%	2,39	7.860,00	0,82%	2,54
ITR	206,00	0,02%	0,08	243,00	0,03%	0,08
IPMF	-	0,00%	0,00	-	0,00%	0,00
Taxas Federais	490,00	0,05%	0,18	350,00	0,04%	0,11
Demais						
<i>Orçamento Seguridade</i>	89.395,00	9,78%	32,90	106.821,00	11,12%	34,58
Cont Previd. Social	46.641,00	5,10%	17,16	47.425,00	4,94%	15,35
COFINS	17.664,00	1,93%	6,50	30.875,00	3,21%	9,99
CPMF	8.113,00	0,89%	2,99	7.949,00	0,83%	2,57
CSLL	6.542,00	0,72%	2,41	6.767,00	0,70%	2,19
PIS, PASEP, outras cont.	10.435,00	1,14%	3,84	13.805,00	1,44%	4,47
<i>Demais</i>	22.624,00	2,48%	8,33	24.308,00	2,53%	7,87
FGTS	16.782,00	1,84%	6,18	17.408,00	1,81%	5,64
CIDE Combustíveis						
Contribuições Econômicas	935,00	0,10%	0,34	1.250,00	0,13%	0,40
Salário Educação	2.460,00	0,27%	0,91	2.353,00	0,24%	0,76
Outros	2.448,00	0,27%	0,90	3.297,00	0,34%	1,07
<b>ESTADOS</b>	71.142,00	7,79%	26,18	78.516,00	8,17%	25,42
ICMS	60.886,00	6,66%	22,40	67.885,00	7,07%	21,98
IPVA	4.451,00	0,49%	1,64	4.481,00	0,47%	1,45
ITCD	318,00	0,03%	0,12	301,00	0,03%	0,10
Taxas, Previd. Outros	5.487,00	0,59%	2,02	5.849,00	0,61%	1,89
<b>MUNICÍPIOS</b>	14.049,00	1,54%	5,17	14.484,00	1,51%	4,69
ISS	5.521,00	0,60%	2,03	5.401,00	0,56%	1,75
IPTU	4.238,00	0,46%	1,56	4.514,00	0,47%	1,46
ITBI	793,00	0,09%	0,29	715,00	0,07%	0,23
Tx, prev. Outros	3.497,00	0,38%	1,29	3.854,00	0,41%	1,25
<b>TOTAL</b>	<b>271.752,00</b>	<b>29,74%</b>		<b>308.915,00</b>	<b>32,15%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO F - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 2000 E 2001 (R\$ MILHÕES)**

Ano	2000			2001		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	250.302,00	22,97%	69,23	280.740,00	23,42%	68,96
<i>Orçamento Fiscal</i>	90.448,00	8,30%	25,02	102.351,00	8,54%	25,14
Imp. de Renda	59.696,00	5,48%	16,51	69.494,00	5,80%	17,07
IPI	18.689,00	1,72%	5,17	19.328,00	1,61%	4,75
IOF	3.096,00	0,28%	0,86	3.561,00	0,30%	0,87
ICM <sub>ex</sub>	8.443,00	0,77%	2,34	9.107,00	0,76%	2,24
ITR	231,00	0,02%	0,06	197,00	0,02%	0,05
IPMF	1,00	0,00%	0,00	0,10	0,00%	0,00
Taxas Federais	292,00	0,03%	0,08	342,00	0,03%	0,08
Demais				322,00	0,03%	0,08
<i>Orçamento Seguridade</i>	131.744,00	12,09%	36,44	149.779,00	12,49%	36,79
Cont Previd. Social	55.715,00	5,11%	15,41	61.060,00	5,09%	15,00
COFINS	38.494,00	3,53%	10,65	45.507,00	3,80%	11,18
CPMF	14.395,00	1,32%	3,98	17.157,00	1,43%	4,21
CSSL	8.716,00	0,80%	2,41	9.016,00	0,75%	2,21
PIS, PASEP, outras cont.	14.423,00	1,32%	3,99	17.038,00	1,42%	4,19
<i>Demais</i>	28.111,00	2,58%	7,77	28.610,00	2,39%	7,03
FGTS	18.709,00	1,72%	5,17	21.074,00	1,76%	5,18
CIDE Combustíveis				-	0,00%	0,00
Contribuições Econômicas	3.966,00	0,36%	1,10	1.178,00	0,10%	0,29
Salário Educação	2.791,00	0,26%	0,77	3.123,00	0,26%	0,77
Outros	2.646,00	0,24%	0,73	3.235,00	0,27%	0,79
<b>ESTADOS</b>	94.678,00	8,69%	26,19	108.066,00	9,02%	26,54
ICMS	82.279,00	7,55%	22,76	94.267,00	7,86%	23,16
IPVA	5.294,00	0,49%	1,46	6.287,00	0,52%	1,54
ITCD	329,00	0,03%	0,09	339,00	0,03%	0,08
Taxas, Previd. Outros	6.777,00	0,62%	1,87	7.173,00	0,60%	1,76
<b>MUNICÍPIOS</b>	16.590,00	1,52%	4,59	18.302,00	1,53%	4,50
ISS	6.355,00	0,58%	1,76	6.865,00	0,57%	1,69
IPTU	5.087,00	0,47%	1,41	5.218,00	0,44%	1,28
ITBI	878,00	0,08%	0,24	1.064,00	0,09%	0,26
Tx, prev. Outros	4.271,00	0,39%	1,18	5.156,00	0,42%	1,27
<b>TOTAL</b>	<b>361.571,00</b>	<b>33,18%</b>		<b>407.108,00</b>	<b>33,96%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO G - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 2002 E 2003 (R\$ MILHÕES)**

Ano	2002			2003		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	335.441,00	24,92%	69,98	377.081,00	24,23%	69,43
<i>Orçamento Fiscal</i>	123.385,00	9,17%	25,74	132.728,00	8,53%	24,44
Imp. de Renda	90.673,00	6,74%	18,92	99.850,00	6,42%	18,38
IPI	19.659,00	1,46%	4,10	19.600,00	1,26%	3,61
IOF	3.996,00	0,30%	0,83	4.420,00	0,28%	0,81
ICMex	7.970,00	0,59%	1,66	8.144,00	0,52%	1,50
ITR	191,00	0,01%	0,04	234,00	0,02%	0,04
IPMF	1,30	0,00%	0,00	-	0,00%	0,00
Taxas Federais	354,00	0,03%	0,07	345,00	0,02%	0,06
Demais	541,00	0,04%	0,11	136,00	0,01%	0,03
<i>Orçamento Seguridade</i>	173.813,00	12,91%	36,26	201.624,00	12,96%	37,12
Cont Previd. Social	71.028,00	5,28%	14,82	80.730,00	5,19%	14,86
COFINS	50.913,00	3,78%	10,62	58.216,00	3,74%	10,72
CPMF	20.265,00	1,51%	4,23	22.987,00	1,48%	4,23
CSSL	12.507,00	0,93%	2,61	16.200,00	1,04%	2,98
PIS, PASEP, outras cont.	19.102,00	1,41%	3,98	23.490,00	1,51%	4,32
<i>Demais</i>	38.242,00	2,84%	7,98	42.730,00	2,75%	7,87
FGTS	22.422,00	1,67%	4,68	24.956,00	1,60%	4,59
CIDE Combustíveis	7.583,00	0,56%	1,58	8.406,00	0,54%	1,55
Contribuições Econômicas	1.231,00	0,09%	0,26	1.460,00	0,09%	0,27
Salário Educação	3.661,00	0,27%	0,76	4.005,00	0,26%	0,74
Outros	3.346,00	0,25%	0,70	3.903,00	0,25%	0,72
<b>ESTADOS</b>	123.683,00	9,19%	25,80	142.284,00	9,14%	26,20
ICMS	105.386,00	7,83%	21,98	120.233,00	7,73%	22,14
IPVA	7.017,00	0,52%	1,46	7.740,00	0,50%	1,43
ITCD	519,00	0,04%	0,11	874,00	0,06%	0,16
Taxas, Previd. Outros	10.761,00	0,80%	2,24	13.438,00	0,86%	2,47
<b>MUNICÍPIOS</b>	20.244,00	1,50%	4,22	23.774,00	1,53%	4,38
ISS	7.886,00	0,59%	1,65	9.130,00	0,59%	1,68
IPTU	6.501,00	0,48%	1,36	7.723,00	0,50%	1,42
ITBI	1.422,00	0,11%	0,30	1.508,00	0,10%	0,28
Tx, prev. Outros	4.435,00	0,34%	0,93	5.413,00	0,35%	1,00
<b>TOTAL</b>	<b>479.368</b>	<b>35,61%</b>		<b>543.140</b>	<b>34,90%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

**ANEXO H - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 2004 E 2005 (R\$ MILHÕES)**

Ano	2004			2005		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	442.280,00	25,04%	69,72	498.091,69	23,20%	69,60
<i>Orçamento Fiscal</i>	148.038,00	8,38%	23,34	165.171,99	7,69%	23,08
Imp. de Renda	110.308,00	6,24%	17,39	124.481,26	5,80%	17,39
IPI	22.538,00	1,28%	3,55	25.192,67	1,17%	3,52
IOF	5.209,00	0,29%	0,82	5.954,77	0,28%	0,83
ICMex	9.181,00	0,52%	1,45	8.932,58	0,42%	1,25
ITR	245,00	0,01%	0,04	287,42	0,01%	0,04
IPMF	-	0,00%	0,00	-	0,00%	0,00
Taxas Federais	371,00	0,02%	0,06	323,28	0,02%	0,05
Demais	187,00	0,01%	0,03			
<i>Orçamento Seguridade</i>	246.466,00	13,95%	38,85	281.730,72	13,12%	39,37
Cont Previd. Social	93.765,00	5,31%	14,78	108.434,08	5,05%	15,15
COFINS	77.593,00	4,39%	12,23	84.782,61	3,95%	11,85
CPMF	26.340,00	1,49%	4,15	29.187,97	1,36%	4,08
CSLL	19.575,00	1,11%	3,09	24.916,01	1,16%	3,48
PIS, PASEP, outras cont.	29.193,00	1,66%	4,60	34.410,05	1,60%	4,81
<i>Demais</i>	47.775,00	2,70%	7,53	51.188,98	2,38%	7,15
FGTS	28.269,00	1,60%	4,46	32.247,88	1,50%	4,51
CIDE Combustíveis	7.816,00	0,44%	1,23	8.602,04		1,20
Contribuições Econômicas	1.917,00	0,11%	0,30	36,15	0,00%	0,01
Salário Educação	4.831,00	0,27%	0,76	5.906,35	0,28%	0,83
Outros	4.942,00	0,28%	0,78	4.396,57	0,20%	0,61
<b>ESTADOS</b>	165.324,00	9,36%	26,06	187.678,54	8,74%	26,22
ICMS	138.275,00	7,83%	21,80	154.818,41	7,21%	21,63
IPVA	8.910,00	0,50%	1,40	10.497,08	0,49%	1,47
ITCD	710,00	0,04%	0,11	794,55	0,04%	0,11
Taxas, Previd. Outros	17.429,00	0,98%	2,75	21.568,50	1,00%	3,01
<b>MUNICÍPIOS</b>	26.786,00	1,52%	4,22	29.892,99	1,39%	4,18
ISS	9.682,00	0,55%	1,53	12.891,93	0,60%	1,80
IPTU	8.965,00	0,51%	1,41	9.248,27	0,43%	1,29
ITBI	1.851,00	0,10%	0,29	1.852,53	0,09%	0,26
Tx, prev. Outros	6.288,00	0,36%	0,99	5.900,25	0,27%	0,82
<b>TOTAL</b>	<b>634.390</b>	<b>35,91%</b>		<b>715.663,21</b>	<b>33,33%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil



## ANEXO I - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 2006 E 2007 (R\$ MILHÕES)

Ano	2006			2007		
	R\$	%PIB	%CTB	R\$	%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	551.105,58	23,26%	69,32	631.974,59	24,33%	70,08
<i>Orçamento Fiscal</i>	182.723,18	7,71%	22,98	214.249,50	8,25%	23,76
Imp. de Renda	137.197,00	5,79%	17,26	160.683,39	6,19%	17,82
IPI	28.230,29	1,19%	3,55	32.870,51	1,27%	3,64
IOF	6.735,60	0,28%	0,85	7.795,17	0,30%	0,86
ICMEx	9.938,94	0,42%	1,25	12.186,63	0,47%	1,35
ITR	304,44	0,01%	0,04	331,12	0,01%	0,04
IPMF	0,03	0,00%	0,00	0,03	0,00%	0,00
Taxas Federais	316,89	0,01%	0,04	382,68	0,01%	0,04
Demais						
<i>Orçamento Seguridade</i>	309.497,95	13,06%	38,93	351.792,95	13,54%	39,01
Cont Previd. Social	123.520,20	5,21%	15,54	140.411,68	5,41%	15,57
COFINS	89.580,18	3,78%	11,27	99.173,43	3,82%	11,00
CPMF	32.059,49	1,35%	4,03	36.321,48	1,40%	4,03
CSLL	27.069,34	1,14%	3,40	32.888,05	1,27%	3,65
PIS, PASEP, outras cont.	37.268,75	1,58%	4,69	42.998,30	1,66%	4,77
<i>Demais</i>	58.884,45	2,48%	7,41	65.932,10	2,54%	7,31
FGTS	36.505,40	1,54%	4,59	41.630,51	1,60%	4,62
CIDE Combustíveis	8.862,27		1,11	9.050,94		1,00
Contribuições Econômicas	945,07	0,04%	0,12	1.419,81	0,05%	0,16
Salário Educação	6.965,41	0,29%	0,88	7.156,35	0,28%	0,79
Outros	5.606,29	0,24%	0,71	6.674,49	0,26%	0,74
<b>ESTADOS</b>	208.120,47	8,78%	26,18	228.665,00	8,80%	25,36
ICMS	171.668,62	7,24%	21,59	187.645,27	7,22%	20,81
IPVA	12.418,74	0,52%	1,56	14.690,93	0,57%	1,63
ITCD	940,74	0,04%	0,12	1.207,19	0,05%	0,13
Taxas, Previd. Outros	23.092,38	0,97%	2,90	25.121,62	0,97%	2,79
<b>MUNICÍPIOS</b>	35.839,87	1,51%	4,51	41.196,61	1,59%	4,57
ISS	16.263,51	0,69%	2,05	18.903,64	0,73%	2,10
IPTU	10.611,30	0,45%	1,33	11.543,27	0,44%	1,28
ITBI	2.362,85	0,10%	0,30	3.051,96	0,12%	0,34
Tx, prev. Outros	6.602,22	0,29%	0,83	7.697,74	0,29%	0,85
<b>TOTAL</b>	<b>795.065,91</b>	<b>33,55%</b>		<b>901.836,19</b>	<b>34,72%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil

## ANEXO J - RECEITA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTO E COMPETÊNCIA – 2008 (R\$ MILHÕES)

Ano	R\$	2008	
		%PIB	%CTB
<b>UNIÃO</b>	720.134,38	24,92%	69,62
<i>Orçamento Fiscal</i>	271.664,47	9,40%	26,26
Imp. de Renda	194.865,46	6,74%	18,84
IPI	38.646,43	1,34%	3,74
IOF	20.186,43	0,70%	1,95
ICMex	17.123,83	0,59%	1,66
ITR	416,93	0,01%	0,04
IPMF	0,11	0,00%	0,00
Taxas Federais	425,28	0,01%	0,04
Demais			
<i>Orçamento Seguridade</i>	373.667,34	12,93%	36,12
Cont Previd. Social	163.355,27	5,65%	15,79
COFINS	117.076,52	4,05%	11,32
CPMF	959,51	0,03%	0,09
CSLL	42.072,63	1,46%	4,07
PIS, PASEP, outras cont.	50.203,42	1,74%	4,85
<i>Demais</i>	74.802,58	2,59%	7,23
FGTS	48.714,38	1,69%	4,71
CIDE Combustíveis	7.019,71		0,68
Contribuições Econômicas	2.349,96	0,08%	0,23
Salário Educação	8.813,90	0,31%	0,85
Outros	7.904,63	0,27%	0,76
<b>ESTADOS</b>	266.731,40	9,23%	25,79
ICMS	220.083,08	7,62%	21,28
IPVA	17.267,67	0,60%	1,67
ITCD	1.495,35	0,05%	0,14
Taxas, Previd. Outros	27.885,32	0,97%	2,70
<b>MUNICÍPIOS</b>	47.531,48	1,64%	4,60
ISS	21.972,35	0,76%	2,12
IPTU	12.557,09	0,43%	1,21
ITBI	3.942,05	0,14%	0,38
Tx, prev. Outros	9.059,99	0,31%	0,88
<b>TOTAL</b>	<b>1.034.397,27</b>	<b>35,80%</b>	

Fonte: Receita Federal do Brasil