

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES*

*Alfredo Meneghetti Neto**
Isabel Noemia Junges Rückert****

O tema reforma fiscal volta a ser discutido mais profundamente à medida que a crise da União tende a se aprofundar, tendo em vista a fragilidade de sua estrutura de financiamento.

Com o objetivo de contribuir ao debate, o presente artigo analisa a problemática do sistema tributário brasileiro sob os aspectos de sua evolução, do comportamento das finanças governamentais e da carga tributária nas últimas duas décadas.

Esses aspectos eliminam certos exageros da percepção de grande parte da sociedade, uma vez que o trato dessa matéria tem gerado muitos equívocos. Permitem também obter uma caracterização mais detalhada dos impostos no Brasil, comparativamente com os de outros países.

Na primeira seção, é exposto um retrospecto da evolução do sistema tributário brasileiro e, na segunda, é apresentada uma análise sucinta das finanças governamentais. Finalmente, na terceira seção, trata-se mais detalhadamente da carga tributária brasileira.

1- A evolução do sistema tributário brasileiro

Ao analisar-se o sistema tributário do País, é preciso ter presente que o mesmo está inserido num contexto mais amplo da economia e, principalmente, que ele reflete o papel desempenhado pelo Estado num determinado momento.

Antes de ser promulgada a Constituição de 1934, o sistema tributário era incipiente e dependia, sobretudo, da atividade primário-exportadora. A competência de tributos confundia-se entre as três esferas de governo, pois era cumulativa para tributar importação, exportação, indústria e profissões, etc.

A superação do modelo primário-exportador adotado induziu o Governo a reformular suas funções e a adaptá-las ao novo padrão de acumulação voltado para a indústria privada de substituição de importação. Ao Estado caberia a função de implantar uma infra-estrutura necessária à industrialização e de efetuar investimentos que não atrassem o setor privado nacional e multinacional.

* Este trabalho contou com o apoio financeiro da FAPERGS.

** Economista da FEE e Professor da PUC-RS.

*** Economista da FEE.

Com as novas funções atribuídas ao Estado, tornava-se importante reformular e ampliar o sistema tributário com vistas a adequá-lo às necessidades crescentes de recursos do Governo.

Essas alterações iniciaram em 1934, quando ocorreu a ampliação do sistema tributário. Pela Constituição desse ano, ficavam a cargo da União os impostos sobre importação, sobre renda e sobre o consumo. A nível estadual, encontrava-se o imposto sobre vendas e consignações, e eram tributados o consumo de combustíveis líquidos, as exportações e a propriedade rural. Aos municípios eram atribuídos o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e as contribuições locais. Dessa forma, pela primeira vez, tem-se uma delimitação de competência entre as três esferas de governo.

A Constituição de 1937 adotou, em essência, a mesma estrutura de arrecadação acima mencionada. Apenas retirou da competência dos estados os impostos relativos às operações com combustíveis líquidos, passando-os para a esfera federal.

Houve uma nova alteração com a Constituição de 1946, que, no entanto, manteve, em linhas gerais, a estrutura tributária já existente. A mudança mais expressiva foi a proposta de repasse de recursos da União para os municípios. A União deveria repassar aos municípios, excluídas as capitais, a parcela de 10% do total de arrecadação do Imposto de Renda.

Além disso, a tributação federal dos combustíveis líquidos, lubrificantes e minerais passou a incorporar também os combustíveis gasosos e a energia elétrica, de cuja arrecadação destinar-se-ia 60% aos estados, Distrito Federal, municípios, proporcionalmente a sua superfície, população, consumo e produção.

Alterações significativas nessa Constituição, no que se refere à matéria tributária, só foram efetuadas em 1961 (Emenda Constitucional nº 05), quando foi elevado o repasse aos municípios que, além do percentual de 10% da arrecadação do Imposto de Renda, iriam receber mais 10% da arrecadação do imposto sobre o consumo. Essa emenda também alterou a competência do Imposto Territorial Rural (ITR) e de transmissão de propriedades "inter vivos" transferindo-a dos estados para os municípios. Em 1964, o ITR foi transferido para a competência da União, cabendo, no entanto, aos municípios o total de sua arrecadação.

Todavia a reforma de tributos mais significativa ocorreria em 1965, cuja estruturação legal se completou em 1966 (Código Tributário Nacional), entrando em vigor no ano de 1967.

Os principais objetivos da reforma tributária foram, conforme Oliveira (1981), aumentar os recursos do Governo, a fim de reduzir o "deficit" público e de propiciar ao Estado condições financeiras para desempenhar suas novas funções. Afora isso, visava fazer do sistema tributário um instrumento capaz de impulsionar, promover e orientar o processo de acumulação.

Para cumprir esses objetivos, tornava-se necessário transferir para a União a competência da maior parte dos tributos, permitindo, assim, a sua utilização segundo as metas estabelecidas pelo Governo. Dessa forma, seria possível centralizar as decisões sobre aplicações dos recursos estaduais e municipais a cargo da União, o que resultaria numa melhor adequação aos objetivos de acumulação.

Essa reforma modernizou a estrutura de arrecadação dos impostos indiretos pela introdução da "não-cumulatividade" do mais importante imposto a cargo dos estados e do imposto federal sobre o consumo, criando o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) a nível estadual e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) a nível federal.

A repartição de impostos entre as esferas de governo permaneceu, fundamentalmente, a mesma, não sendo muito diferente da que vigorava desde 1946. No entanto foram criados dois impostos a nível federal, o Imposto sobre Transportes Rodoviários e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Além disso, passaram a existir os Fundos de Participação dos Estados, Municípios e Distrito Federal, cujos recursos adviriam de 10% da arrecadação líquida de incentivos e restituições do IR e do IPI. Com relação ao Fundo de Participação dos Municípios, 10% do total seria dirigido às capitais; e o restante, aos demais municípios.

Cabe ressaltar que a maior parcela desses recursos seria vinculada a determinadas despesas, ou seja, teria destinação específica, não ficando a cargo dessas esferas a sua utilização total.

A criação desses fundos foi uma forma de compensar os estados e os municípios pela perda de competência tributária, mas concentrava com o Governo Federal a coordenação da política fiscal na medida em que estabelecia essas vinculações. Estas, a partir da década de 80, foram sendo eliminadas, assim como os critérios estipulados para as aplicações dos recursos recebidos. Tal fato proporcionou aos estados e aos municípios uma maior folga para administrarem essas receitas.

Afora isso, os percentuais desses fundos reduziram-se no início da década de 70, voltando a elevar-se a partir de 1976. Por sua vez, os estados teriam que destinar 20% do total dos recursos do ICM aos municípios, de acordo com determinados critérios (produção, área, arrecadação).

Tendo em vista a nova distribuição, ficaram a cargo da União 11 impostos, dos estados dois impostos e dos municípios também dois, verificando-se, claramente, uma centralização da competência tributária na esfera da União.

No início da década de 80, já existia um certo consenso de que a reforma tributária de 1967 estava exaurida em vista da excessiva centralização das iniciativas tributárias na esfera federal.

Durante o período, foram efetuadas diversas alterações tributárias, com o objetivo de aumentar recursos fiscais, sem, no entanto, alterar a estrutura implantada em 1967. Assim, apesar das crescentes reivindicações por mudanças na repartição das competências tributárias, na prática, sempre se preservava a estrutura original, que se constituía em parte fundamental de um modelo de crescimento econômico centralizado.

Adiando uma alteração de proporções maiores, o Governo instituiu, em 1^o.06.82, uma contribuição social, para formar o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), com o objetivo de carrear recursos para investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação. O novo tributo arrecadaria 0,5% da receita bruta das empresas que realizam vendas de mercadorias, das instituições financeiras e das sociedades seguradoras. Essa contribuição sofreu diversas alterações na sua alíquota ao longo dos anos, com o objetivo de incrementar os recursos da União.¹

A excessiva utilização de impostos como instrumento de política econômica gerou diversas distorções na estrutura tributária.

Uma das mudanças mais significativas na área dos tributos estava contida na chamada Emenda Passos Porto (1983), que aprovou, após intensas negociações que alteraram o projeto original, a destinação, para estados e municípios, de mais da metade

¹ Em 1991, esse percentual já atinge 1,2% do faturamento dessas empresas.

do Imposto Único sobre Lubrificantes e combustíveis (IULC) de forma escalonada, iniciando no exercício de 1984 e se prolongando até 1988. Além disso, elevou-se o Fundo de Participação dos Estados, de 11% para 13,5% em 1984, passando para 14% em 1985, enquanto o Fundo de Participação dos Municípios aumentou de 11% para 13,5% em 1984 e para 16% em 1985. Com relação aos estados, a alteração mais importante foi o incremento de um ponto percentual na alíquota do ICM a vigorar a partir de 1984. Ainda ocorreu a inclusão do IPI na base de cálculo do ICM sobre cigarros, o qual seria diluído em três anos. Não foi aprovada uma reivindicação antiga que era o fundo de compensação federal pela isenção do ICM nas exportações de produtos manufaturados.

Com as alterações adotadas, os estados iriam incrementar a sua carga tributária, apesar de todas as medidas estarem diluídas para diversos exercícios. A argumentação do Governo Federal para isso era de que as conseqüências financeiras dessas medidas, se implantadas de uma única vez no exercício, provocariam uma perda de arrecadação fiscal em torno de 7,5% do orçamento projetado para o ano de 1984, e, na forma adotada, as perdas atingiriam cerca de 2% da receita tributária nesse ano.

Foi somente a partir do Goveno Sarney (Nova República) que se iniciaram estudos para a revisão do sistema tributário, com a criação de uma comissão para estudá-lo. Alguns trabalhos nessa área, como o de Oliveira (1987), já evidenciavam que um dos traços mais marcantes do sistema fiscal brasileiro era a sua excessiva centralização dos recursos na esfera federal. No entanto a discussão em torno do federalismo não deveria tratar apenas de como elevar o percentual das outras esferas na arrecadação federal. A proposição deveria ser mais ampla, tornando o sistema tributário, no seu papel de financiador e regulador estatal, mais operacional e eqüitativo.

As mais expressivas alterações na estrutura tributária foram registradas no capítulo constitucional tributário de 1988. O objetivo principal dessa reforma foi o de proporcionar aos estados e aos municípios maior autonomia financeira, tendo em vista a evidente centralização da arrecadação tributária pela União.

Com esse intuito foi efetuada a seguinte modificação: extinguiu-se a competência tributária da União sobre serviços de comunicações (IUC), sobre a produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e de energia elétrica (IULC e IUÉE) e o Imposto sobre Minerais (IUM).

Esses impostos foram incluídos no ICM, que teve sua base tributável ampliada, passando a denominar-se ICMS. Além disso, foi aumentada de 20% para 25% a parcela dos recursos desse imposto destinada aos municípios. Os estados também ficaram responsáveis pelo Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos (heranças e doações).

Uma das principais alterações foi a referente aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, os quais sofreram mudança na distribuição intragovernamental dos recursos disponíveis. Esses fundos receberão mais recursos da arrecadação do IR e do IPI. O Fundo de Participação dos Estados elevar-se-á de 16% em 1987, aumentando ano a ano, até atingir 21,5% em 1993, enquanto o Fundo de Participação dos Municípios passará, gradativamente, de 17% em 1987 para 22,5% em 1993.

Foi eliminado o Fundo Especial e criado o Fundo de Financiamento ao Setor Produtivo para o Norte, o Nordeste e o Centro-Oeste, no percentual de 3%, e instituído um fundo para compensar os estados pela isenção do ICM na exportação de manufaturados com recursos oriundos do IPI. Afora isso, a União recebeu a competência de um novo imposto sobre grandes fortunas, que deveria ser definido em lei complementar posteriormente.

Pelas medidas adotadas vislumbra-se, claramente, a perda de recursos que a União terá, sendo que as maiores parcelas de perdas futuras serão devidas ao

aumento da participação do IR e do IPI nos fundos, nos próximos cinco anos, a contar de 1989.

Segundo estimativas efetuadas (Rosa, 1988), as receitas efetivamente disponíveis pela União deverão cair de 43% do total em 1987 para 35% em 1993, enquanto os estados aumentarão seus recursos de 38,7% em 1987 para 41,2% em 1993. Por sua vez, os municípios é que terão o mais significativo aumento de participação, passando de 18,3% em 1987 para 23,6% em 1993.

Considerando que a perda de recursos da União foi significativa, o Governo propôs rever as atribuições e os encargos que estavam sob sua responsabilidade. Com esse objetivo tentou repassar alguns encargos para os estados e os municípios, através da chamada "operação desmonte", que consistia em retirar do Orçamento Geral da União de 1989 os projetos ou atividades que seriam transferidas aos mesmos. Todavia essa intenção não se concretizou, pois a proposta da União não foi aprovada pelo Congresso Nacional.

A Constituição de 1988 trouxe alterações importantes para a área tributária. No entanto, após três anos (1991), continua a disputa entre as esferas de governo por maiores recursos.

Atualmente, parece ser voz corrente que essas mudanças constitucionais resultaram em um enfraquecimento financeiro da União. Uma urgente revisão é solicitada, por um lado, pelo Governo Federal e, por outro, o setor privado também reivindica uma redução do número de tributos, os quais somam mais de 50. Além do que, os empresários consideram que a carga tributária é elevada.

Assim, se a estrutura fiscal vigente não agrada aos contribuintes e nem tampouco ao Governo Federal, certamente deverão ocorrer alterações na sua estrutura.

O Governo criou comissões para elaborar uma nova proposta fiscal, cujo objetivo seria, sobretudo, o de elevar a eficiência do sistema tributário e de reformular a estrutura de financiamento do setor público.

Não se têm claros os rumos que essa reforma deve tomar, na medida em que têm surgido propostas que sinalizam com reformulações tanto no sentido de reduzir a carga tributária quanto para melhorar a sua distribuição e, após, aumentá-la. Parece importante quantificar e qualificar melhor essa questão da carga tributária. Assim sendo, as próximas duas seções propõem-se a esse objetivo.

2 - As finanças governamentais nas décadas de 70 e 80

Analisando-se a situação das finanças governamentais dos três níveis de governo, pelas contas nacionais (não incluindo o setor produtivo estatal), podem-se notar dois ciclos nos últimos 20 anos.

O primeiro movimento, que corresponde ao período de 1970 a 1988, mostra uma contínua deterioração da carga tributária bruta e um agravamento da crise fiscal, avaliada através da simples observação do comportamento da poupança do Governo em conta corrente.² Nesse período, a poupança cai 100% em relação a 1970.

² A poupança é definida como diferença entre a receita líquida (arrecadação de tributos menos transferências) e a despesa corrente, que corresponde ao pagamento de salários e encargos, mais compras de bens e serviços.

No período compreendido entre 1989 e 1990, evidencia-se uma outra tendência: a carga tributária cresce, as transferências diminuem, e a poupança começa a dar sinais de melhoria, tendo atingido 4,1% do PIB em 1990, situação semelhante à do ano de 1975. Neste último ano, as finanças públicas mostravam evidentes sinais de equilíbrio. Tal fato pode ser claramente verificado observando-se a Tabela 1.

Praticamente, durante a década de 70, a poupança manteve-se em torno dos 4%, o que permitia ao Governo investir sem necessitar de empréstimos. Nesse período, os juros reais situaram-se em um patamar relativamente baixo, de 0,6% do PIB,³ sendo que, inclusive, houve sobra de caixa nos anos de 1970 e 1975.⁴

Tabela 1

Poupança do Governo em conta corrente, segundo o conceito das contas nacionais — 1970-1990

ITENS	(% do PIB)						
	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990
1 - Carga tributária bruta	25,9	25,2	24,6	22,5	21,8	21,9	27,4
2 - Transferências	9,5	10,0	12,7	12,6	11,6	12,9	10,9
2.1 - Juros internos e externos (1)	0,6	0,6	1,1	3,8	3,3	3,5	1,0
2.2 - Subsídios	0,7	2,7	3,9	1,6	1,2	1,9	1,7
2.3 - Assistência e Previdência	8,2	6,7	7,7	7,2	7,1	7,5	8,2
3 - Outras receitas líquidas (2)	1,0	-0,8	-1,0	-0,9	2,7	4,1	3,2
4 - Receita total do Governo (A-B+C) ..	17,4	14,4	10,9	9,0	12,9	13,1	19,7
5 - Despesas correntes	11,2	10,1	9,2	9,8	12,5	14,3	15,6
5.1 - Salários e encargos	8,2	7,1	6,3	6,9	7,9	9,7	10,5
5.2 - Bens e serviços	3,0	3,0	2,9	2,9	4,6	4,6	5,1
6 - Poupança conta corrente (D-E)	6,2	4,3	1,7	-0,8	0,4	-1,2	4,1
7 - Formação bruta de capital fixo	4,6	3,9	2,4	2,3	3,1	2,9	3,5
8 - Necessidade de financiamento (G-F) ..	-1,6	-0,4	0,7	3,1	2,7	4,1	-0,6

FONTE: IBGE/Dep. de Contas Nacionais.
BACEN/Dep. Econômico.

(1) Os juros internos e externos representam valores reais (sem correção monetária). Correspondem a uma estimativa do IBGE até o ano de 1980. Já a partir do ano de 1985, a estimativa é do Banco Central. (2) Outras receitas líquidas correspondem ao resultado de transferências diversas menos outras receitas. O resultado negativo significa que foi transferido (para o resto da economia e ao Exterior) um volume de recursos superior ao de outras receitas.

³ A exemplo de Alves (1989), foi excluído dos juros das dívidas interna e externa a correção monetária. Esse procedimento é recomendado porque o crescimento da correção monetária da dívida, nos últimos anos, distorce a análise das finanças públicas.

⁴ O item necessidade de financiamento com sinal negativo em um ano evidencia que o Governo não se obriga a contrair empréstimo para financiar suas despesas.

No começo da década de 80, a carga tributária bruta continuava sua tendência declinante, caindo para 24,6% do PIB, ao passo que as transferências aumentavam, refletindo tanto a pressão adicional dos subsídios como uma presença mais significativa dos encargos da dívida. Por consequência, a poupança do Governo reduziu-se para 1,7% do PIB, e, como os investimentos atingiram 2,4%, a necessidade de financiamento aumentou para 0,7% do PIB.

O ano de 1988 parece encerrar o ciclo que iniciou no começo da década e que tinha como características: decréscimo paulatino da carga tributária bruta; aumento nas transferências pressionadas pelos encargos da dívida; aumento nas despesas correntes; e uma poupança do Governo cada vez menor.

Entretanto, a partir de 1989, a carga tributária bruta interrompe seu processo de declínio e mantém praticamente o mesmo patamar de 21,9% atingido no ano anterior. Mas isso não foi suficiente para equilibrar a situação das finanças governamentais, pois as transferências ainda cresciam, tendo atingido o nível de 12,9%, resultando em uma receita líquida de 13,1% do PIB.

Somente para reverter essa grave situação em que o Governo se encontrava, onde os encargos da dívida já aumentavam para 3,5% do PIB, haveria a necessidade de aumentar em mais de 20% os tributos, só para compensar esses pagamentos. Logicamente, essa hipótese estava fora de cogitação devido à extraordinária regressividade do sistema tributário brasileiro.⁵ Mesmo assim, a poupança em conta apresentou um nível negativo de 1,2% do PIB.

Finalmente, no ano de 1990, a situação altera-se substancialmente, a carga tributária bruta cresce, representando 27,4% do PIB, sem dúvida, o mais alto percentual dos últimos 20 anos. Certamente, isso foi influenciado pelo Plano Collor, que proporcionou um crescimento temporário das receitas, como, por exemplo, o IOF, que atingiu ativos e aplicações financeiras bloqueadas em 16.03.90. Também as transferências invertem sua tendência, caindo para 10,9%, aliviadas pelos encargos da dívida, que representaram 1,0% do PIB. A receita líquida do Governo apresentou uma melhora, passando para 19,7% do PIB. A poupança também cresceu em relação ao ano anterior, passando para 4,1%. A essa altura, o Governo já tinha condições de investir mais do que em 1989, tendo conseguido aplicar 3,5% do PIB, sem necessidade de tomar emprestado e ainda sobrando em caixa 0,6% do PIB.

De uma forma geral, o primeiro período apresenta uma carga tributária bruta com tendência decrescente, transferências aumentando a cada ano em virtude dos encargos das dívidas, as despesas correntes crescendo, e a poupança em conta corrente

⁵ Certamente um aumento de tributos repercute diretamente na classe economicamente mais pobre da população, pois é justamente a que paga mais tributos proporcionalmente pelo que consome. Eris et alii (1983, p.121), a propósito, argumenta que a carga tributária no ano de 1975 chegava a 36% para um indivíduo que ganhava até um salário mínimo. Assim, de seu salário, ao comprar alimentos, vestuários, utilizar transporte ou pagar aluguel, quase 40% pode ser somente de tributos. Já a carga tributária dos mais ricos, aqueles que ganhavam mais de 100 salários mínimos, seria de 13,8%. Esse estudo ainda hoje é válido, pois o sistema tributário brasileiro vigora desde 1967 e pouco modificou desde então, ou seja, continua extraordinariamente regressivo. Isso contraria o que determina o artigo 145 da Constituição Federal, pois os tributos não estão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

caindo a níveis insignificantes em relação ao começo da década de 70. Como é a poupança em conta corrente que permite a realização de investimentos, esse período foi marcado pela busca cada vez maior de recursos adicionais, pressionando ainda mais a dívida pública.

Já no período que se inicia em 1989, existe uma reversão dessa situação: a carga tributária começa a crescer, as transferências diminuem, favorecidas pelos encargos da dívida; a receita tributária líquida cresce; e a poupança do Governo em conta corrente começa a dar sinais de melhoria, fazendo com que não haja necessidade de financiamento e ainda sobre dinheiro em caixa.

De uma forma geral, constata-se uma queda da carga tributária nestes últimos 20 anos e uma breve recuperação temporária no ano de 1990. Para melhorar o entendimento da carga tributária no Brasil, torna-se importante um estudo mais detalhado de sua estrutura, o qual será apresentado a seguir.

3 - A carga tributária no Brasil

Há alguns meses atrás, realizou-se uma pesquisa coordenada pela revista Exame (1991) a respeito do peso da carga tributária nas empresas brasileiras. Foram entrevistadas 300 empresas dos setores de comércio, indústria, serviços e finanças. Praticamente a totalidade dos respondentes (96,8%) considera a carga tributária no Brasil alta ou muito alta. Muitos artigos publicados na imprensa têm também criticado o sistema tributário brasileiro por ter uma carga excessivamente alta, como, por exemplo, Magalhães (1991) e Trevisan (1991).

Entretanto, quando se compara a carga tributária brasileira com a de outros países, verifica-se que ela está bem aquém daquela verificada na maioria deles. Assim, muitos economistas têm afirmado que ela é baixa, como, por exemplo, Costa (1985), Longo (1986) e Batista Jr. (1985).

Outros estudos verificaram que — a despeito da magnitude da carga tributária — ela está mal distribuída. Eris et alii (1983), por exemplo, argumentam que o sistema tributário é regressivo e não está adequado a gravar a capacidade contributiva do cidadão.

Com a finalidade de estabelecer um ponto de referência ao assunto complexo da carga tributária, colocam-se algumas evidências que são fundamentais ao debate. Diferencia-se, inicialmente, o conceito de carga tributária bruta e líquida. Depois, tanto o nível como a distribuição da carga tributária no Brasil são comparados com os vigentes em outros países.

O conceito de carga tributária refere-se aos recursos que são captados pelo Estado através do exercício do poder tributário. Como esses recursos se originam da apropriação "coercitiva" de rendas auferidas pelo setor privado, costuma-se caracterizar os mesmos como sendo uma "carga", associando-se a um sacrifício imposto à coletividade pela tributação. Nesse sentido, a carga tributária pode ser tolerável ou excessiva para um país.

Mede-se a carga relacionando a receita tributária de uma nação (representada pelo somatório de todos os tributos) com o montante do Produto Interno Bruto. Segundo o critério adotado, por exemplo, pelo Sistema Nacional de Contas Consolidadas (IBGE, 1989, p.56), são relacionados todos os tributos arrecadados e o PIB correspon-

dente a um mesmo período. Compreende, assim, impostos; taxas; contribuições tanto de melhoria como parafiscais, orçamentárias e extra-orçamentárias e respectivas multas; cobranças da dívida ativa; e correção monetária. Esse conceito é chamado de carga tributária bruta.⁶

Descontando-se os gastos do Governo com os subsídios e transferências correntes às unidades familiares, tem-se a carga tributária líquida.⁷ Esse indicador dimensiona adequadamente os recursos disponíveis para atender aos gastos do Governo com o consumo e a formação de capital.

Sabe-se que, quando existe uma diferença muito grande entre as cargas tributárias bruta e líquida, pode ser sinal de que o Estado esteja fazendo muita redistribuição de renda. Isto porque dentro das transferências existe um grupo de dispêndio com este objetivo: os benefícios de previdência e assistência social. Em países de economia de renda alta (membros da OCDE),⁸ por exemplo, a diferença entre a carga tributária bruta e a líquida tem sido bem acentuada nestas últimas três décadas, tendo, inclusive, aumentado. Isso reflete o fato de que houve um aumento, nesses países, dos gastos com transferências em aposentadorias, auxílio-maternidade, abono familiar, etc.

Já no caso do Brasil, a enorme diferença entre a carga tributária bruta e a líquida não é representativa de redistribuição de renda, pois o que estão pesando nas transferências são os juros.⁹ Também isso é explicado pelos subsídios — que tiveram uma boa participação nos anos de 1975, 1980, 1981 e 1983, variando de 2,5% a 3,8% do PIB —, que não representam redistribuição de renda. Isto porque os subsídios ao álcool, Diesel, trigo, café e açúcar tendem a beneficiar as pessoas das classes de renda média e alta.

⁶ Não existe consenso, entretanto, a respeito de que as taxas devam ser incluídas nos tributos como faz o IBGE. Isto porque elas são consideradas pagamentos por serviços públicos que proporcionam benefícios mais ou menos simétricos para os contribuintes. A grande maioria dos países, por exemplo, exclui as taxas, como enfatiza Villela & Pita (1985, p.105). Para efeito deste trabalho, considerou-se o critério do IBGE.

⁷ Especificamente, as transferências são gastos do Estado sem uma contrapartida real de bens e serviços por parte desses pagamentos. Normalmente, são constituídos pelos benefícios da previdência e assistência social (aposentadoria, salários-família, vales-transporte, etc.), amortização da dívida, bem como seus juros e encargos. Já os subsídios são recursos que saem sob a forma de despesa e se destinam às empresas públicas e privadas, visando a uma redução dos preços aos consumidores.

⁸ Os países-membros da OCDE são, por exemplo, a Suécia, Luxemburgo, Noruega, Holanda, Bélgica, Dinamarca, Áustria, França, Alemanha, Finlândia, Grã-Bretanha, Irlanda, Itália, Suíça, Canadá, Nova Zelândia, Estados Unidos, Austrália, Grécia, Portugal, Espanha, Japão e Turquia.

⁹ Aliás, tem surgido na literatura econômica a recomendação de se excluir a correção monetária dos juros. Alves (1989) argumenta que o crescimento da correção monetária da dívida nos últimos anos tem distorcido o conceito de carga tributária líquida. Basicamente, isso acontece em países — como o Brasil — que têm elevadas taxas de inflação, e essas despesas têm mostrado representatividade progressivamente mais acentuada em relação ao PIB. Conclui, portanto, que deve ser ajustada a série de contas nacionais para um melhor entendimento da real situação das finanças. Só para se ter uma idéia, até 1980 a correção monetária dos juros ficou em torno de 1% do PIB, entretanto, depois disso, houve um crescimento extraordinário, tendo chegado a quase 20% do PIB no ano de 1989. Já no ano de 1990, reverte a tendência crescente, diminuindo para 14,92% do PIB.

3.1- Nível da carga tributária

O exame simplesmente do nível da carga tributária entre países não é suficiente, porque os países podem apresentar profundas diferenças sociais, econômicas e políticas. Por outro lado, sabe-se que o nível da carga tributária tolerável varia de país a país e depende fundamentalmente do critério político prevalecente quanto à dimensão do setor público. Assim, quanto maior for a quantidade de tarefas que o Estado assume em um determinado país e de acordo com a finalidade que persegue a política fiscal na ordem geral da economia, maior será o nível da carga tributária.

A literatura das finanças públicas já vem, há algum tempo, se preocupando com a comparação da carga tributária entre os países. Foram testados vários modelos e índices. Utilizar-se-á, para este trabalho, três tipos de análise já experimentados por outros autores. O primeiro se apóia em um modelo econométrico —proposto por Musgrave & Musgrave (1980) —, que mede até que ponto o nível da carga tributária de um país pode ser explicado pela sua renda "per capita". Testa-se essa relação para um conjunto de 82 países. O segundo tipo parte de um argumento defendido por Villela & Pita (1985) de que a carga tributária de um país depende basicamente de sua renda "per capita" e da estrutura da sua distribuição de renda. Finalmente, o terceiro tipo de análise utiliza um índice — proposto por Frank (1959) — que mede a pressão fiscal entre os países.

Musgrave & Musgrave (1980,p.116) testou a hipótese da renda "per capita" de um país correlacionada positivamente com a sua carga tributária. Isso significa dizer que, quanto maior a renda "per capita" de um país, maior será a sua carga tributária. Utilizou as observações de 53 países (desenvolvidos e em desenvolvimento) para o ano de 1970. Concluiu que a renda "per capita" tem um alto "poder de explicação" e uma relação positiva. Seu modelo econométrico ficou dentro dos padrões normais de aceitabilidade.

Procurando-se atualizar esse teste, utilizaram-se dados do Banco Mundial, de 82 países, para o ano de 1988. Foi estabelecida uma equação de regressão (ver Apêndice), onde a carga tributária de um determinado país fosse explicada pela sua renda "per capita" do mesmo ano.

Pelo resultado obtido,¹⁰ ficou clara a relação positiva (e significativa) que existe entre a renda "per capita" de um país e sua carga tributária. Pode-se dizer que a carga tributária dos 82 países considerados no ano de 1988 responde de forma positiva aos diferenciais de renda "per capita". Assim, quanto maior for a renda "per capita" de um país, maior será sua carga tributária.

A exemplo de Musgrave & Musgrave, também foi testado se essa evidência é encontrada, caso o conjunto de países seja dividido em dois grupos: os desenvolvidos e os em desenvolvimento. Assim, o primeiro grupo abrange 50 países com

¹⁰ De uma maneira geral, não há problemas das variáveis correlacionadas entre si, e pode-se notar que não existe caso de multicolinearidade que impeça o uso da variável renda "per capita". O baixo valor do coeficiente de determinação ($R^2=0,20$) já era esperado, pois existem outras variáveis explicativas que foram omitidas na equação. Esse resultado também foi encontrado por Musgrave & Musgrave (1980).

renda "per capita" de US\$ 100 a US\$ 2.160, classificados pelo Banco Mundial de economias de renda baixa e renda média baixa. Já o segundo grupo compreendeu 32 países com renda "per capita" de US\$ 2.290 a US\$ 27.500, classificados como economias de renda média alta e renda alta. Os resultados obtidos,¹¹ para os países dos dois grupos, continuam dando evidências de que existe uma relação positiva entre as variáveis carga tributária e renda "per capita". Isso também está coerente com as evidências apresentadas por Musgrave & Musgrave (1980).

Uma outra idéia é apresentada por Villela & Pita (1985,p.106), em que a carga tributária de um país depende basicamente de sua renda "per capita" e da estrutura de distribuição de renda. Isto porque esses dois condicionantes influem na parcela da renda nacional que o Estado poderia captar sem afetar tanto o consumo essencial como os investimentos produtivos, ou seja, quanto maior for a renda "per capita", maior será o excedente da renda para a sociedade sobre o consumo essencial e os investimentos reprodutivos.

Por outro lado, quanto mais desigual for a distribuição da renda, maior será o potencial tributário, na medida em que maior será o excedente, pelo menos para alguns, da renda disponível para cobrir principalmente o que se poderia considerar como consumo essencial.¹²

Na Tabela 2, apresenta-se a comparação do nível da carga tributária de um conjunto de países com a renda "per capita" e sua distribuição. Pode-se notar que a renda "per capita" de um conjunto de países de economia de mercado e a concentração de renda — tomada pelo poder de compra dos 20% mais ricos da população¹³ — se relacionam adequadamente com as diferentes cargas tributárias.

Em outras palavras, à medida que a renda "per capita" dos vários países diminui, a carga tributária também diminui, e a concentração de renda tende a aumentar.

Os países que dispõem de alto nível de renda "per capita", como Estados Unidos, Suécia, Alemanha e França, apresentam também uma carga tributária elevada. Já a concentração de renda, todavia, não é das mais altas, relativamente, por exemplo, aos países da América Latina.

¹¹ O resultado, para o primeiro grupo (de 50 países), foi: $CT = 15,0 + 0,006*PNB$; e, para o segundo grupo (32 países), foi $CT = 32,2 + 0,0002*PNB$. Os coeficientes de determinação continuaram baixos, foram, respectivamente, 0,14 e 0,009. Ambas as equações mantiveram o padrão de aceitabilidade normal.

¹² Assim, o argumento básico de Villela & Pita (1985) é que, ao comparar as cargas tributárias entre países com diferentes níveis de renda "per capita" e distribuição de renda, deve-se levar em consideração que essas variáveis certamente estarão correlacionadas.

¹³ Por falta de informações disponíveis a respeito da distribuição de renda entre os países considerados, utilizou-se uma "proxy" denominada de índice de poder de compra da população. Especificamente, optou-se por apresentar o poder de compra daquela classe de renda mais alta (os 20% mais ricos), já que, em essência, os resultados são os mesmos. Isto porque a comparação dos 20% mais ricos entre os vários países pode, de certa forma, refletir a concentração de renda existente. Por exemplo, supondo que um país tenha uma baixa renda "per capita" e que os 20% mais ricos de sua população tenham um poder de compra bem maior do que os de outros países, certamente haverá ali uma enorme concentração de renda. Isso pode ser facilmente constatado nos países da África, como Botsuana (US\$ 59) e Costa do Marfim (US\$ 52,7); como também em países da América Latina: Colômbia (US\$ 53), Guatemala (US\$ 55) e Venezuela (US\$ 50,6%).

Tabela 2

Renda "per capita", carga tributária e poder de compra em países selecionados — 1988

PAÍSES	PNB "PER CAPITA" (US\$)	CARGA TRIBUTÁRIA (%)	PODER DE COMPRA (US\$)
Estados Unidos	19 840	31,5	25,0
Suécia	19 300	61,8	36,9
Alemanha	18 480	43,7	38,7
França	16 090	47,1	40,8
Canadá	16 960	40,4	40,2
Holanda	14 520	52,2	38,3
Bélgica	14 490	44,3	36,0
Itália	13 330	39,9	41,0
Reino Unido	12 810	36,4	39,5
Espanha	7 740	27,8	40,0
Brasil	2 160	21,8	62,6
Costa Rica	1 690	22,3	54,5

FONTE: ECONOMIC OUTLOOK (1990). Paris, OECD, v.48, Dec.

RELATÓRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO MUNDIAL 1990 (1990). Rio de Janeiro, Banco Mundial/FGV.

NOTA: O índice do poder de compra é uma estimativa da ONU, que toma como referência o Programa de Comparação Internacional. Representa o poder de compra dos 20% mais ricos da população. Esses valores em dólares — que são diferentes do PNB "per capita" desta tabela — são obtidos por meio de fatores especiais de conversão, destinados a equalizar os poderes de compra das moedas nos respectivos países. Assim, por exemplo, os 20% de renda mais alta no Brasil, dispõem de um poder de compra de US\$ 62,6, ao passo que, na Suécia, o mesmo grupo detém US\$ 36,9. Para maiores detalhes sobre a forma do cálculo, ver Relat. Desenv. Mund. 1990, p.207.

A Suécia, que atingiu uma carga tributária de 61,8% do PIB, tem uma participação do Estado significativa, sendo que as empresas estatais respondem por uma boa parcela do PNB. Sua população tem um dos padrões de vida mais elevados do Mundo, e nota-se que não há problemas de concentração de renda. Quando se compara o poder de compra dos 20% mais ricos da Suécia, observa-se que não passa de US\$ 37, ficando bem abaixo daquele do Brasil e da Costa Rica.

No caso brasileiro, o baixo nível da carga tributária é explicado pela baixa renda "per capita", que representa quase um décimo da sueca. Entretanto a concentração de renda é bem maior no Brasil, pois o poder de compra dos 20% mais ricos é quase o dobro do verificado na Suécia, tendo chegado a US\$ 62,6. O mesmo é evidenciado na Costa Rica.

Parece razoável supor que tanto a renda "per capita" quanto a sua concentração de renda são fatores condicionantes do nível da carga tributária, aceitando-se, assim, a hipótese formulada por Villela & Pita (1985).

Uma outra abordagem desse assunto diz respeito à utilização de índices para medir o peso do setor público na economia. Para o correto entendimento da pressão fiscal (soma dos impostos e encargos sociais) em um país não basta comparar o nível da carga tributária. Esse dado é interessante como descrição, mas é insuficiente, porque não leva em consideração a capacidade da economia de ceder essa quota. Para avaliar devidamente a pressão fiscal, foram elaborados vários índices, como salienta Shoup (1969, p.651), sendo que alguns levam o nome de seu autor: Tanzi, Bird, etc. O mais usado deles é o de Frank (1959), que a mede como quociente entre a carga tributária e o PNB "per capita".¹⁴ Esse cálculo foi feito (multiplicando-se por 1.000 para evitar decimais) e é apresentado na Tabela 3.

Tabela 3

Carga tributária e pressão fiscal em alguns países — 1988

PAÍSES	ÍNDICE DE FRANK	ORDEM SEGUNDO ÍNDICE	CARGA TRIBUTÁRIA (%)	ORDEM SEGUNDO A CARGA
Estados Unidos	1,58	12	31,5	9
Suécia	3,20	5	61,8	1
Alemanha	2,36	11	43,7	5
França	2,92	8	47,1	3
Canadá	2,38	10	40,4	6
Holanda	3,59	4	52,2	2
Bélgica	3,05	6	44,3	4
Itália	2,99	7	39,9	7
Reino Unido	2,84	9	36,4	8
Espanha	3,59	3	27,8	10
Brasil	10,09	2	21,8	12
Costa Rica	13,19	1	22,3	11

FONTE: Tabela 2.

¹⁴ A fórmula foi sugerida por Frank (1959). Esse índice tem o mérito de ser extremamente simples e pode ser aceito como um indicador da pressão fiscal de um país.

Nessa tabela, estabelece-se uma espécie de "ranking" internacional, levando em consideração a pressão fiscal que cada país suporta. Ao mesmo tempo, é feita uma comparação utilizando-se dois critérios diferentes de avaliação. O primeiro diz respeito ao índice de Frank; e o outro, à carga tributária simplesmente.

Como se pode ver, os países que têm uma maior carga tributária não necessariamente sofrem a maior pressão fiscal medida pelo índice de Frank. A Suécia, por exemplo, que ocupa o primeiro lugar em termos de carga tributária, está enquadrada no quinto lugar pelo índice de Frank. O caso do Brasil, que tem a menor carga tributária desse conjunto de países, revela — pelo índice de Frank — a maior pressão fiscal. Conclui-se, portanto, que os países mais pobres são os que têm maior pressão fiscal, como no caso do Brasil e da Costa Rica.

3.2 - Distribuição da carga tributária

Um bom sistema tributário deve sempre procurar respeitar os princípios de produtividade e de justiça fiscal; em relação ao primeiro princípio, uma boa base tributária dá condições para que a receita possa acompanhar o crescimento da economia; já com referências à justiça fiscal, é fundamental que o sistema tributário almeje gravar o contribuinte segundo a capacidade econômica. No caso brasileiro, isso está, inclusive, determinado pela Constituição Federal, através do artigo 145.

Um sistema tributário deve ser composto basicamente por impostos diretos sobre a renda, patrimônio e riqueza. Um sistema tributário formado quase que exclusivamente por impostos sobre o consumo, com alíquotas elevadas, estará pouco apto para distribuir a carga tributária, levando em conta a chamada capacidade contributiva. Seus efeitos serão regressivos na economia. Dessa forma, o sistema tributário contribui diretamente para uma maior concentração da renda nacional.

A Tabela 4 mostra o peso dos impostos diretos no total da arrecadação tributária em alguns países. Pode-se verificar que os países de economia de alta renda, como, por exemplo, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Holanda, atribuem um peso significativamente maior aos impostos diretos (renda e riqueza). A tendência (média) dos impostos diretos — observada em um período de 16 anos — foi inclusive crescente. Em quatro países, houve aumento e, em seis países, somente uma sensível redução.¹⁵ Isso mostra uma constante preocupação nesses países em gravar os lucros e ganhos do capital.

¹⁵ Embora a Suécia tenha reduzido o peso dos seus impostos diretos, não significa dizer que tenha aumentado o peso dos impostos indiretos. Especificamente naquele país também houve uma redução dos impostos sobre bens e serviços, tendo aumentado somente as contribuições à previdência social (Relat. Desenv. Mund. 1990, p.207). De uma forma geral, nos países de economia de alta renda, as contribuições parafiscais são elevadas para sustentar o desemprego e a aposentadoria. Em 1988, por exemplo, essas contribuições na Suécia, Espanha, Itália, França e Alemanha variaram de 29% a 54% do PIB. No caso do Brasil, chegaram a somente 16,6%.

Tabela 4

Impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital no total da arrecadação tributária — 1972 e 1988

(%)

PAÍSES	1972	1988
Estados Unidos	59,4	51,5
Suécia	27,0	17,8
Alemanha	19,7	17,7
França	16,8	17,4
Canadá	54,0	51,8
Holanda	32,5	26,5
Bélgica	31,3	36,8
Itália	16,6	37,1
Reino Unido	39,4	38,0
Espanha	15,9	24,6
Média	31,2	31,9
Brasil	20,0	11,5
Costa Rica	17,7	12,7

FONTE: RELATÓRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO MUNDIAL 1990 (1990). Rio de Janeiro, Banco Mundial/FGV.

Já as estruturas tributárias apresentadas pelo Brasil e Costa Rica são opostas àquelas dos outros países. Existe um peso menor dos impostos diretos, e a tendência é diminuí-los ainda mais. Daí o fato de que nesses dois países o sistema é regressivo e contribui diretamente para uma maior concentração da renda nacional. No caso brasileiro, por exemplo, os impostos diretos foram reduzidos em 50%.

Os países-membros da OCDE têm uma renda "per capita" elevada, e isso faz com que o salário — como base econômica — se torne também elevado. Como a classe média é numerosa, o Imposto de Renda consegue ser uma boa fonte de receita. Isso acontece, por exemplo, de forma mais intensa nos Estados Unidos e no Canadá.

No caso do Brasil, existe uma pirâmide salarial — onde a classe média é pouco numerosa. Também o salário é bastante reduzido, praticamente metade da PEA recebe até dois salários mínimos. Isso sem incluir os desempregados e a economia informal. A consequência disso é que o Imposto de Renda não tem sido uma boa fonte de receita no Brasil, pois, no ano passado, segundo estimativa do IPEA, representou somente 23% da receita total.¹⁶

Por outro lado, também tem sido demonstrado através de vários estudos que o Brasil dispõe de uma distribuição perversa da carga tributária. Um exemplo é o trabalho de Eris et alii (1983,p.130), o qual reúne todos os impostos (diretos e indiretos) pagos no Brasil e os divide em relação à classe de renda. Concluem que aqueles que ganham até 10 salários mínimos pagam 24% de sua renda e que aqueles com mais de 100 salários mínimos pagam 13,8% de sua renda. Isso, de certa forma, é constatado pela estrutura do sistema tributário.

Sabe-se que existem muitas distorções no sistema brasileiro. A principal é que a tributação incide sobre a renda consumida, recaindo uma parte sobre a renda recebida e muito pouco sobre a acumulada. Em outras palavras, o sistema não grava adequadamente os lucros e ganhos de capital, como é facilmente verificado pela Tabela 4. Isso ajuda a concentração de renda, como enfatiza Riani (1990, p.137).

Um bom sistema tributário, com justa distribuição da carga, tributa a renda recebida e, principalmente, a renda acumulada, incidindo o menos possível sobre a renda consumida.

As evidências encontradas nesta seção parecem apontar no sentido de que é insuficiente a comparação simplesmente das cargas tributárias entre países. Isto porque não leva em consideração a capacidade da economia de ceder os recursos que são captados pelo Estado através da tributação. Torna-se necessária, assim, uma especial atenção às variáveis econômicas, principalmente àquelas ligadas à renda "per capita" e a sua distribuição no País. Dessa forma, vários países poderiam ser melhor investigados, à medida que são incluídos na avaliação modelos ou índices já testados e sugeridos pela literatura sobre finanças públicas. Por outro lado, as condições políticas e sociais de cada um dos países também poderiam ser incluídas nas análises. Também novos modelos econométricos devem ser melhor especificados para poder apreender o fenômeno da carga tributária em um determinado país.

¹⁶ Só para se ter uma idéia, pouco menos de 5 milhões de pessoas entregaram declarações de renda no ano de 1991. A Receita Federal esperava, entretanto, 6,5 milhões e avaliou mal o arrocho salarial promovido em 1990. A rígida política salarial fez com que mais pessoas do que o imaginado recebessem uma renda anual, em 1990, inferior a Cr\$ 500 mil (ZH, 8.8.91,p.27). Isso mostra que o Imposto de Renda não tem condições de contribuir para o sistema tributário brasileiro, como ocorre em outros países mais desenvolvidos.

4 - Conclusão

Neste artigo foram trazidas algumas evidências que são fundamentais para o entendimento do sistema tributário brasileiro.

Verificou-se que a maior parte das alterações que ocorreram no sistema tributário brasileiro não foram efetivamente reformas fiscais e, sim, pequenos ajustes com o objetivo, sobretudo, de aumentar a arrecadação (via alíquotas, base de incidência e criação de alguns impostos).

A carga tributária brasileira vem decrescendo nestes últimos 20 anos, sendo que se constatou em 1990 um aumento na arrecadação, que, no entanto, pressupõe-se, seja temporário. Certamente foi consequência do ajuste fiscal implementado pelo Plano Collor.

Neste artigo também foi exposto um método não convencional de análise da carga tributária brasileira utilizando algumas variáveis econômicas. Esse tipo de análise tem a vantagem de permitir a obtenção de uma caracterização detalhada da situação brasileira em relação à de outros países.

Foi visto que o sistema tributário brasileiro apresenta uma série de problemas estruturais que dificultam uma correta condução da política fiscal, pois o torna regressivo (o rico paga pouco imposto e o pobre paga muito) e faz com que contribua para uma maior concentração de renda. Um desses problemas, por exemplo, é a não-incidência sobre a renda, lucros e ganhos de capital, sendo que, nos últimos 20 anos, houve inclusive uma redução de 50% nesses impostos. Dessa forma, sugere-se que esses campos tributários sejam mais gravados.

Para o correto entendimento dessas questões, devem ser levadas em consideração variáveis econômicas ligadas à renda "per capita" e a sua distribuição em um país, quando se buscam comparações de sistemas tributários. Esses são os fatores mais importantes que influenciam o nível da carga tributária. Deduz-se daí que é ineficiente a comparação simplesmente das cargas tributárias entre países. Especificamente o caso do Brasil, que tem a menor carga tributária do conjunto de países considerados neste estudo, revela a maior pressão fiscal medida pelo índice de Frank. Mas cabe ressaltar que o fato mais importante no exame da carga tributária é que ela está mal distribuída. Em vista das distorções encontradas, forma-se um consenso (hoje inclusive nacional) de uma reforma fiscal.

Uma reforma fiscal pressupõe uma definição do papel do Estado na sociedade. Entende-se por reforma tributária ampla e eficaz aquela que leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte, fazendo, assim, incidir a tributação muito mais sobre a renda acumulada do que sobre a renda consumida. Além disso, deve ser levado em conta uma maior progressividade na renda auferida.

Apêndice

A equação foi estimada pelo método dos mínimos quadrados, através do programa de computador ECSTAT da Tufts University dos Estados Unidos. O modelo é:

$$CT = a_0 + a_1 * PNB + u'$$

onde:

CT é o nível da carga tributária no ano de 1988, ocorrido no País j;

PNB é o nível da renda "per capita" no ano de 1988, ocorrido no País j;

a_1 são termos que variam de zero a um, sendo que a_0 é um termo constante, e a_1 é o respectivo coeficiente da variável;

u' é o termo erro estocástico.

NOTA: 1. A multiplicação do coeficiente pela respectiva variável está representada pelo asterisco.

O resultado empírico do modelo encontrado é:

$$CT = 21,6 + 0,0009PNB$$

(4,41) (13,3)

$$R^2 = 0,20$$

2. Os números entre parênteses referem-se aos valores do respectivo coeficiente do teste t. O valor significativo de t foi de 2. Isso torna o valor do coeficiente da equação significativo.

Bibliografia

- ALVES, S. R. (1989). Tratamento da correção monetária dos juros da dívida interna. **Revista de Economia Política**, São Paulo, 9(3):68-83.
- BATISTA Jr., P. N. (1985). Dois diagnósticos equivocados da questão fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, 5(2):16-38.
- COSTA, M. H. (1985). A política fiscal na economia brasileira. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, 39(2):109-16, fev.
- ECONOMIC OUTLOOK (1990). Paris, OECD, v.48, Dec.
- ERIS, I. et alii (1983). A distribuição de renda e o sistema tributário no Brasil. In: ERIS, C. C. Campos et alii. **Finanças públicas**. São Paulo, Pioneira/FIPE. p.95-152.
- EXAME (1991). O fisco toma tudo, mas deixa o resto. São Paulo, v.23, n.5, mar. p.36-42.
- FRANK, H. J. (1959). Measuring state tax burdens. **National Tax Journal**, Massachusetts. 12 June.
- IBGE (1989). **Sistema de contas nacionais consolidadas**. Rio de Janeiro, IBGE. (Anexo II)
- LONGO, C. A. (1986). **Caminhos para a reforma tributária**. São Paulo, Pioneira.

- MAGALHÃES, J. J. (1991). Injustiça fiscal. **Folha de São Paulo**, São Paulo. 23 jul.
- MUSGRAVE, R. A. & MUSGRAVE, P. B. (1980). **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo, Campus.
- OLIVEIRA, F. A. de (1981). **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. São Paulo, Brasil Debates. (Estudos, 3)
- OLIVEIRA, F. A. de & PAULA, T. B. (1987). **Déficit público e reforma tributária**. São Paulo, FUNDAP.
- RELATÓRIO SOBRE O DESENVOLVIMENTO MUNDIAL 1990 (1990). Rio de Janeiro, Banco Mundial/FGV.
- RIANI, F. (1990). **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. São Paulo, Atlas.
- ROSA, J. R. G. (1988). Impacto financeiro da reforma tributária nos recursos disponíveis da União, Estados e Municípios. In: PISCITELLI, R. B., org. **O sistema tributário da nova constituição: a crise financeira as perspectivas com o novo sistema**. Brasília, UnB.
- SHOUP, C. S. (1969). **Public finance**. Chicago, Aldine.
- TREVISAN, A. M. (1991). A carga tributária é o vilão da história. **Folha de São Paulo**, São Paulo. 3 maio.
- VILLELA, L. A. & PITA, C. (1985). A carga tributária no Brasil. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, FGV, 39(11):105-9, nov.
- ZERO HORA (8.8.91). Mais de 1,5 milhão não entregaram IR. Porto Alegre. p.27.