

EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA

REFLEXÕES DA PRÁTICA
EDUCATIVA

ROSA ANGELA CHIEZA
MARIA REGINA PAIVA DUARTE
CLAUDIA M. DE CESARE
ORGANIZADORAS

EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA



UNIVERSIDADE
FEDERAL DO RIO
GRANDE DO SUL

Reitor

Rui Vicente Oppermann

Vice-Reitora e Pró-Reitora
de Coordenação Acadêmica

Jane Fraga Tutikian

EDITORA DA UFRGS

Diretor

Alex Niche Teixeira

Conselho Editorial

Álvaro Roberto Crespo Merlo

Augusto Jaeger Jr.

Carlos Pérez Bergmann

José Vicente Tavares dos Santos

Marcelo Antonio Conerato

Marcia Ivana Lima e Silva

Maria Stephanou

Regina Zilberman

Tânia Denise Miskinis Salgado

Temístocles Cezar

Alex Niche Teixeira, presidente

Centro de Estudos Internacionais sobre Governo (CEGOV)

Diretor

Marco Cepik

Vice Diretor

Ricardo Augusto Cassel

Conselho Superior CEGOV

Ana Maria Pellini, Ario Zimmermann, José
Henrique Paim Fernandes, José Jorge Ro-
drigues Branco, José Luis Duarte Ribeiro,
Paulo Gilberto Fagundes Visentini

Conselho Científico CEGOV

Cássio da Silva Calvete, Diogo Joel
Demarco, Fabiano Engelmann, Hélio
Henkin, Leandro Valiati, Lúcia Mury
Scalco, Luis Gustavo Mello Grohmann,
Marcelo Soares Pimenta, Marília Patta
Ramos, Vanessa Marx

Coordenação Coleção Editorial CEGOV

Cláudio José Muller, Gentil Corazza, Marco
Cepik

EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA

REFLEXÕES DA PRÁTICA
EDUCATIVA

ROSA ANGELA CHIEZA
MARIA REGINA PAIVA DUARTE
CLAUDIA M. DE CESARE
ORGANIZADORAS

© dos autores
1ª edição: 2018

Direitos reservados desta edição:
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

**Projeto de Extensão Educação
Fiscal e Cidadania**

Bolsistas: Francisco de Carvalho
Santana, Marcelo Nascimento Silva,
Mariana Moreira Colombo, Sérgio Luiz
Pestana, Vinicius da Silva Centeno

**Coleção CEGOV
Transformando a Administração Pública**

Revisão: Marcelo Celente, Liza Bastos Bischoff,
Rodrigo Duque Estrada, João Costa Lima Corrêa

Projeto Gráfico: Joana Oliveira de Oliveira, Liza
Bastos Bischoff, Henrique da Silva Pigozzo

Capa: Liza Bastos Bischoff

Apoio: Reitoria UFRGS e Editora UFRGS

Os materiais publicados na Coleção CEGOV Transformando a Administração Pública são de exclusiva responsabilidade dos autores. É permitida a reprodução parcial e total dos trabalhos, desde que citada a fonte.



E24 Educação fiscal e cidadania: reflexões da prática educativa [recurso eletrônico] / organizadoras Rosa Angela Chieza, Maria Regina Paiva Duarte [e] Claudia M. de Cesare. – dados eletrônicos. - Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018.
262 p. : pdf

(CEGOV Transformando a Administração Pública)

1. Economia. 2. Finanças públicas. 3. Administração financeira pública. 4. Sistema tributário - Brasil. 5. Carga tributária - Brasil. 6. Tributação sobre a renda. 7. Imposto de renda. 8. Tributação sobre patrimônio. 9. Tributação sobre bens e serviços. 10. Orçamento público. 11. Despesa pública. 12. Gasto público. 13. Controle social - Transparência. 14. Cidadania fiscal. 15. Educação fiscal. I. Chieza, Rosa Angela. II. Duarte, Maria Regina Paiva. III. Cesare, Claudia M. de. IV. Série.

CDU 336.11:37

CIP-Brasil. Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
(Jaqueline Trombin - Bibliotecária responsável CRB10/979)

ISBN 978-85-386-0477-8

SUMÁRIO

	PREFÁCIO	7
	<i>Marciano Buffon</i>	
	APRESENTAÇÃO	11
	<i>Rosa Angela Chieza, Maria Regina Paiva Duarte, Claudia M. de Cesare</i>	
1	INTRODUÇÃO	13
	<i>Dão Real Pereira dos Santos, Rosa Angela Chieza, Maria Regina Paiva Duarte</i>	
	// ESTADO E TRIBUTAÇÃO //	
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	21
	<i>Dão Real Pereira dos Santos, Maria Regina Paiva Duarte</i>	
3	CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	51
	<i>Dão Real Pereira dos Santos, Maria Regina Paiva Duarte, Loiva Bossle da Rosa Meyer</i>	
4	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA	67
	<i>Luis Antonio Wunderlich dos Santos, Dão Real Pereira dos Santos, Maria Regina Paiva Duarte</i>	
5	TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO	103
	<i>Claudia M. de Cesare</i>	
6	TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS	145
	<i>Cláudio Graziano Fonseca</i>	

// ORÇAMENTO E GASTO PÚBLICO //

7 ORÇAMENTO PÚBLICO 163
Rosa Angela Chieza, Diogo Joel Demarco, Valtuir Pereira Nunes

8 GASTO PÚBLICO 175
Rosa Angela Chieza, Diogo Joel Demarco

// TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA //

9 CONTROLE SOCIAL E TRANSPARÊNCIA 211
Tânia Santos Coelho de Souza, João Carlos Loebens

10 DESENVOLVENDO PROJETOS PARA
DISSEMINAÇÃO DA CIDADANIA FISCAL 245
Tânia Santos Coelho de Souza, Paulo Augusto Coelho de Souza

PREFÁCIO

MARCIANO BUFFON

*Doutor em Direito, professor de Direito
Tributário da Unisinos e advogado.*

Tenho a grata honra e oportunidade de apresentar e recomendar aos cidadãos brasileiros, especialmente àqueles que não perderam a capacidade de se sensibilizar e estão comprometidos com uma contemporânea concepção de justiça social, a obra *Educação Fiscal e Cidadania*. Trata-se, pois, de uma coletânea de textos de eminentes estudiosos da temática fiscal, os quais conseguem enfrentar os três dilemas básicos do próprio Estado no seu atual formato: quem paga a conta; para onde vão os recursos; e como são fiscalizados.

O mérito maior reside no fato de que este trabalho é fruto de uma longa trajetória de abnegação, esforço e luta com vistas à construção de uma sociedade mais justa e igualitária, a qual especificadamente foi percorrida mediante o exercício de uma das atividades mais nobres da existência humana: o magistério.

Tive o privilégio de acompanhar esta jornada, com encantamento e admiração, pois, em tempos de individualismo exacerbado (quase patológico!), doar-se em prol da ampliação do conhecimento do outro merece, do restante da sociedade, o mais profundo reconhecimento, notadamente quando esse processo tem como beneficiários, na sua maioria, pessoas que encontram no acesso ao conhecimento um meio de realização e inclusão social de seus pares.

O panorama geral da temática aqui apresentada permite, e com certeza permitiu ao longo dos cursos de extensão ministrados, o desvelar da tributação em *terrae brasilis*, em todos seus aspectos.

Num primeiro momento, o trabalho permite compreender como e quem deveria assumir o ônus pela manutenção do Estado – que pretende o rótulo de “democrático de direito” – sendo que, corajosa e criticamente, escancara como o modo de tributar brasileiro constitui simulacro à Constituição Federal. Como se pode constatar, isso ocorre mediante a excessiva onerosidade sobre o consumo (com seus nefastos efeitos regressivos) e, em contrapartida, com um privilegiado tratamento à propriedade e à renda proveniente do capital.

Não bastasse isso, o gasto público deixa de cumprir com seu papel redistributivo (logo ele, que tem maior potencial neste processo!), uma vez que, não

obstante um sofisticado arcabouço jurídico, há um notório subfinanciamento de políticas públicas, tendencialmente aptas à realização de direitos fundamentais sociais e, por conseguinte, voltadas à concretização das grandes promessas constitucionais elencadas no preâmbulo da Constituição Federal.

Outra característica marcante dessa realidade kafkaniana, diz respeito ao controle do gasto público. Além de não atender aos preceitos constitucionais, há um controle que, no mínimo, pode ser entendido como insuficiente, o que colabora para que a gestão dos recursos ocorra de uma forma muito próxima da irresponsabilidade, quando não classificável como ilícita, propriamente dita. Os desvios perpetrados, pelo que se convencionou denominar genericamente de “corrupção”, servem de pano de fundo para que o Estado perca sua própria legitimidade social e a sonegação fiscal encontre um pretexto perfeito de aceitação social.

Em que pese este cenário de desalento, a ideia de cidadania emerge como o motor capaz de impulsionar ações que estejam comprometidas com o rompimento desse *status quo*, mediante o processo de educação, em seu viés fiscal, para que seja possível compreender, conscientizar-se e adotar condutas que permitam descrever o novo cidadão do século XXI, como aquele que tem exata noção que sua existência não se dá em uma espécie de ilha privada.

De um modo geral, os autores desvendam a carga fiscal brasileira e propõem caminhos a serem trilhados, no sentido da implementação de políticas públicas que estejam aptas a concretizar as grandes promessas constitucionais ainda sonegadas ao povo brasileiro, principalmente àqueles para os quais direitos fundamentais são bem mais do que institutos jurídicos, com os quais estudiosos se ocupam. As vítimas desse processo de (so)negação têm nos direitos fundamentais – embora por vezes sequer percebam – o meio pelo qual sua existência poderia romper com o estigma de mera sobrevivência, num cenário em que ocupam o histórico papel de “deserdados de expectativas”.

Quando se depara com uma obra como esta, poder-se-ia (com o devido cuidado em tempos de desprestígio da mesóclise, por conhecidas razões) lembrar como os livros são perigosos. Não por outras razões, na consagrada obra “Fahrenheit 451”, o autor Ray Bradbury coloca na boca de um de seus personagens (Beatty – chefe dos bombeiros, cuja missão principal consistia queimar livros): “Um livro é uma arma carregada na casa vizinha. Queime-o. Descarregue a arma. Façamos uma brecha no espírito do homem. Quem sabe quem poderia ser alvo do homem lido?” (p. 80-81, 13ª reimpressão 2017 – São Paulo: Editora Globo). Sem livros as palavras escritas não encontram razões para existir, e as pessoas perdem-se em um hedonismo acrítico, tornando-se visceralmente conformadas com a realidade vivenciada, mesmo que esta as relegue à condição de servos dos senhores feudais do século XXI.

Também vale lembrar a genial frase de duvidosa autoria “Os livros não mudam o mundo. Os livros mudam as pessoas, as pessoas mudam o mundo” (atribuída ora a Caio Graco, ora a Mario Quintana). Percebe-se o potencial que livros têm de forjar um contexto diferente daquele contaminado pelo embrutecimento dos dias atuais, na mesma linha da incrível obra de Bradbury.

Em vista disso, livros como este são muito mais do que sarcasticamente perigosos! São sementes plantadas no imaginário coletivo que tendem a brotar e produzirem frutos, dos quais, essa geração, em especial os autores dessa obra, poderão sentir o merecido orgulho de terem feito, cada qual ao seu modo, tempo e intensidade, valer a pena os dias que lhes foram dados a existir.

Do sul do Brasil, no outono conturbado do Ano da Graça de 2018.

APRESENTAÇÃO

ROSA ANGELA CHIEZA
MARIA REGINA PAIVA DUARTE
CLAUDIA M. DE CESARE

Este livro foi desenvolvido no âmbito do projeto de extensão “Educação Fiscal e Cidadania”, uma parceria entre a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), por meio da Faculdade de Ciências Econômicas (FCE) e do Centro de Estudos Internacionais sobre Governo (CEGOV); a Superintendência da 10ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, por meio da Alfândega de Porto Alegre; o Governo do Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Subsecretaria da Receita Estadual; a Prefeitura Municipal de Porto Alegre, por meio do Programa Municipal de Educação Fiscal, e o Instituto Justiça Fiscal (IJF).

A primeira edição do curso de extensão ocorreu no segundo semestre de 2015 e, em 2018, foi realizada a sua 6ª edição, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 - Curso de Extensão “Educação Fiscal e Cidadania”: sistematização de dados (2015-2018)

ANO	PÚBLICO ALVO	LOCAL OFERTADO
2015/II	Estudantes da Faculdade de Ciências Econômicas (FCE/UFRGS).	FCE/UFRGS
2016/I	Lideranças Comunitárias do Bairro Lomba do Pinheiro.	CPCA*
2016/II	Estudantes dos cursos de licenciaturas da UFRGS. Lideranças do movimento sindical.	FCE/UFRGS
2017/I	Lideranças do movimento sindical.	FCE/UFRGS
2017/II	Jornalistas/comunicadores, associações de vereadores e grupos municipais de Educação Fiscal	FCE/UFRGS
2018/I	Educadores do Centro de Promoção da Criança e do Adolescente (CPCA) que atendem crianças e adolescentes de 0 a 24 anos e famílias carentes do Bairro Lomba do Pinheiro em Porto Alegre.	CPCA*

Fonte: Elaboração própria.

Nota*: CPCA - Centro de Promoção da Criança e do Adolescente localizado no Bairro Lomba do Pinheiro em Porto Alegre/RS.

Os temas abordados no livro resultam dos materiais utilizados no curso e que subsidiaram a atuação dos professores, pesquisadores e profissionais da área tributária nas três esferas (federal, estadual e municipal) de Governo no Brasil.

A mudança da cultura patrimonialista ou da invisibilidade do papel do sistema tributário na vida dos cidadãos passa pelo conhecimento sobre o tema da educação fiscal transportado e exercido no cotidiano, o que é, ao fim e ao cabo, o objetivo do curso de extensão “Educação Fiscal e Cidadania”. Cidadãos capazes de compreender a forma como são arrecadados e quem paga efetivamente os tributos e, ao mesmo tempo, como e para quem são gastos os recursos públicos, serão capazes de interferir efetivamente na definição do modelo de Estado, em nome e desejado pela coletividade.



INTRODUÇÃO

ROSA ANGELA CHIEZA

*Professora de Economia do Setor Público na FCE/UFRGS
e Membro do Instituto Justiça Fiscal.*

DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

*Diretor de Assuntos Institucionais do Instituto Justiça
Fiscal e Auditor da Receita Federal do Brasil.*

MARIA REGINA PAIVA DUARTE

*Diretora Financeira do Instituto Justiça Fiscal e Auditora
da Receita Federal do Brasil.*

O Estado é a institucionalização da sociedade, que se organiza em uma espécie de contrato que implica a troca da liberdade natural de cada um pela liberdade civil. Embora não seja facilmente identificado, é o contrato social que cria vínculos de solidariedade, responsabilidades, direitos e a noção de pertencimento a uma nação. Desse vínculo associativo, voltado ao bem comum, é que decorre o surgimento do Estado institucionalizado. Portanto, o Estado corresponde à materialização de uma ideia de sociedade e se constitui em sua lei maior, a Constituição.

O Estado materializa a sociedade e existe para garantir o bem comum, mas poderá ter formas distintas em função do que a própria sociedade vai estabelecer. Independente da forma que assume, suas finalidades serão sempre cumpridas através do seu sistema fiscal. Portanto, a forma como são arrecadados os tributos e como são gastos os recursos públicos é consequência do modelo de Estado adotado pela sociedade.

Dentre os possíveis modelos de Estado, salienta-se o *Estado Institucional*, também chamado Estado de Bem-Estar Social, e o *Estado Residual*, também chamado Estado Mínimo, os quais se diferenciam basicamente na definição do protagonismo quanto ao provimento do bem-estar social. No Estado Institucional, compete ao Estado o provimento do bem-estar a toda a população e compete ao mercado contribuir de forma residual. No Estado Residual, cabe ao mercado o provimento predominante do bem-estar e o Estado contribuirá apenas de forma residual para o atendimento daquela parcela da população não contemplada por meio das ações do mercado.

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) definiu claramente o modelo de estado brasileiro como sendo o Institucional. Esta configuração de Estado, baseada no *Welfare State*, refere-se a um sistema de proteção social construído a partir das últimas décadas do século XIX e início do século XX e que atribuiu ao Estado uma função interventiva e regulatória na área de bem-estar social.

Ao definir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a CF/1988 evidenciou o caráter social do estado brasileiro, mediante a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, com erradicação da pobreza, redução de desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem-estar de todos, sem qualquer forma de discriminação. Os capítulos sobre Ordem Social igualmente ratificam o papel do Estado no provimento do bem-estar de forma universal, pautado no princípio da solidariedade.

O *sistema fiscal* é o instrumento fundamental de que dispõe o Estado para garantir a existência dos bens públicos necessários ao cumprimento dos seus objetivos estabelecidos constitucionalmente. O conjunto de bens e serviços públicos, na lógica do Estado Social que consta em nossa CF/1988, deve estar/ser acessível a todos de forma indiscriminada. Seja pela arrecadação dos tributos, seja pela apli-

cação dos recursos, busca-se assegurar o atendimento de direitos a bens e serviços públicos previamente estabelecidos, ou seja, os bens e serviços públicos determinam a necessidade da existência do sistema fiscal. Podemos dizer, então, que mais Estado significa mais bens e serviços públicos.

O entendimento sobre o sistema fiscal do País depende da compreensão inicial do significado de *bem* e de *serviço público*, bem como da natureza da relação entre Estado e sociedade. Somos integrantes do coletivo chamado sociedade nacional, o que nos coloca na condição de coproprietários e ao mesmo tempo pertencentes a essa unidade geopolítica, étnica e cultural chamada Brasil. Não há dúvida de que a vida em sociedade representa a forma mais complexa de organização que conhecemos e pressupõe a existência de direitos, de obrigações e de responsabilidades com o coletivo e com o outro, relações essas que transcendem os limites de uma geração, com vistas a otimizar o uso dos recursos e a potencializar o bem comum.

Os bens públicos diferenciam-se dos bens privados pela sua origem e motivação, bem como pela forma de acesso e disponibilidade. Enquanto os bens públicos, financiados pelos tributos, são motivados pelo direito preexistente e são acessíveis a todos independente de sua condição de pagar, os bens privados, financiados pelos preços, dependem da sua viabilidade econômica, e são acessíveis somente a quem possa pagar por eles. Assim, os bens privados vinculam-se ao princípio do benefício, ou seja, seu valor e preço estão associados diretamente ao benefício produzido ao usuário. Já os bens públicos devem ser interpretados sempre pelo princípio da solidariedade.

A existência de um bem ou serviço público condiciona-se à existência anterior de direitos, individuais ou coletivos, logo, seu acesso deve ser garantido a todos, de forma universal. Assim, por exemplo, a escola pública existe porque antes há o direito à educação. Qualificar um bem como “público” não tem qualquer relação com custos, mas sim com o acesso e a motivação.

A ausência de pagamento para se ter acesso a um serviço público é que produz a falsa sensação de que “público” é sinônimo de “gratuito”. Esta percepção é, possivelmente, uma das principais razões para o descuido e descaso, que frequentemente são observados, em relação ao patrimônio público. Além de não serem gratuitos, os bens e os serviços públicos não precisam ser necessariamente baratos. Aliás, alguns serviços públicos podem até ser bem mais caros do que serviços semelhantes fornecidos na esfera privada. Isso porque o bem público está destinado ao atendimento universal e justificado na existência de direitos, diferente dos serviços e bens privados que se justificam unicamente em função da sua viabilidade econômica. Por exemplo, o custo da prestação dos serviços de iluminação e saneamento básico em regiões remotas é normalmente mais elevado do que o

fornecimento destes serviços nas zonas urbanas mais centrais das cidades. Ainda assim tais serviços devem ser implantados, pois as comunidades que moram em zonas periféricas ou mesmo rurais possuem os mesmos direitos a estes serviços que os demais cidadãos.

A disponibilização de um serviço ou bem público, portanto, não se subordina a sua viabilidade econômica nem a sua capacidade de produzir lucros, mas sim ao atendimento de condições definidas pela sociedade como necessárias à garantia de vida digna a todos, o que não significa dizer que os recursos públicos possam ser desperdiçados.

Mas quem paga pelos serviços públicos, vez que não são gratuitos e devem ser disponibilizados a todos, conforme estipulado em nossa Carta Magna de 1988? A forma de financiar os bens e serviços públicos, ou seja, a forma de dividir as despesas entre as pessoas é o que chamamos de *sistema tributário*. Ele consiste em um conjunto de tributos que incidem sobre várias bases econômicas, como propriedade, renda, riqueza, consumo, comércio internacional, etc., atingindo de forma diferenciada as distintas classes sociais.

Quando se pensa em serviços públicos, costuma-se lembrar principalmente da provisão, pelo Estado, de educação, saúde e segurança, pois estes serviços representam uma parte visível da ação do Estado. Em geral, não são imediatamente identificados como públicos alguns serviços colocados à disposição de todos, mas que são usados ocasionalmente, como, por exemplo, os serviços de justiça, de combate a incêndios, saneamento, de defesa civil, das forças armadas, da fiscalização, de proteção ao meio ambiente e muitos outros. Parte relevante dos serviços públicos é, de fato, invisível à maior parte das pessoas. Isto tende a produzir interpretações equivocadas acerca da correta dimensão do Estado e do setor público na vida de cada um, já que em muitas vezes o retorno dos serviços prestados fica imperceptível.

O entendimento da importância e do alcance dos bens e serviços públicos, de que não são gratuitos, pois são custeados por tributos, e de que o benefício recebido não precisa ser proporcional ao que se paga, ainda não são suficientes para demonstrar a importância da função social dos tributos. A percepção de retorno, mesmo que não individualmente, continua sendo relevante para a legitimação dos tributos, mas depende de um correto dimensionamento do universo de bens e serviços públicos e da capacidade que a arrecadação tributária proporciona ao Estado.

Este livro conta com a contribuição de doze autores e está estruturado, além desta introdução, em nove capítulos, divididos em três módulos, “Estado e Tributação”; “Orçamento e Gasto Público” e “Transparência e Cidadania”. Os textos complementam-se e partem da abordagem mais geral, analisando o papel do Estado e o atual Sistema Tributário Brasileiro e, a partir disso, qual a política fiscal

que atende o Estado que queremos, tanto do ponto de vista da tributação que financiará as políticas públicas implementadas quanto a definição de quais políticas que serão executadas no orçamento público.

O segundo capítulo, “**Sistema Tributário Brasileiro**”, apresenta os principais conceitos relacionados com o Sistema Tributário Nacional, suas características e efeitos produzidos e faz uma reflexão sobre como esse sistema constitui a principal fonte de financiamento dos bens e serviços públicos que visam assegurar o cumprimento dos objetivos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988 e o atendimento dos direitos dos cidadãos. O financiamento do gasto público é distribuído entre as diferentes classes sociais através do sistema tributário. A sociedade define, por intermédio da representação política, a repartição dos gastos decorrentes das políticas públicas necessárias ao atendimento dos direitos da cidadania.

O terceiro capítulo, “**Carga Tributária Brasileira e a experiência internacional**”, aborda conceitos como a carga tributária bruta, líquida e per capita, bem como a sua relação com as bases de incidência e o reflexo na desigualdade. A carga tributária representa a parcela da renda privada que se transfere ao Estado para que seja transformada em bens públicos. Ou seja, é o esforço que a sociedade faz para o financiamento do Estado. Assim, é consequência direta do modelo e tamanho do Estado. Os Estados residuais ou mínimos terão cargas tributárias menores do que os Estados organizados como Estados de Bem-Estar Social, com mais bens e serviços públicos ofertados.

O quarto capítulo, “**Tributação sobre a Renda**”, demonstra que qualquer tributo, independentemente da sua base de incidência, afeta, de alguma forma, a disponibilidade de renda das pessoas. No entanto, é a tributação direta sobre a renda que apresenta melhores condições de ser quantificada em função da capacidade contributiva do cidadão, representando maior potencial à justiça fiscal. Assim, o capítulo analisa com maior profundidade as características da tributação incidente sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, demonstrando que no Brasil, apesar das alíquotas marginais progressivas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), ele é um imposto regressivo, pois sobre contribuintes com renda mensal a partir de 30 e 40 salários mínimos (SM), a alíquota média do IRPF é decrescente, demonstrando a regressividade deste imposto no Brasil.

O quinto capítulo, “**Tributação sobre o Patrimônio**”, mostra que em um país marcado pela concentração de riqueza e profunda desigualdade social como o Brasil, a tributação ao patrimônio pode desempenhar um papel fundamental para a progressividade do sistema tributário. Em especial, tributos que incidem sobre o patrimônio imobiliário contribuem não apenas para a captação de recursos públicos, como também para distribuir os ônus e benefícios da urbanização de forma

justa, recuperar investimentos públicos que resultaram na valorização de imóveis privados, combater a especulação imobiliária e promover o desenvolvimento econômico. Assim, este capítulo analisa os principais tributos ao patrimônio, debate suas principais características e seus efeitos regulatórios, e identifica quais são os desafios para o seu aperfeiçoamento. Além disso, apresenta reflexões sobre o desempenho atual e o potencial desse instrumento tributário como forma de reduzir a regressividade do Sistema Tributário Brasileiro.

O sexto capítulo, **“Tributação sobre Bens e Serviços”**, aborda os impostos que incidem sobre bens e serviços (consumo), os quais não levam em consideração a capacidade de pagamento do contribuinte, provocando injustiças fiscais, uma vez que contribuintes com menores rendas destinam grande parte de suas rendas para o consumo. E, como no Brasil cerca de 50% de tudo o que é arrecadado incide sobre o consumo – em oposição aos países desenvolvidos –, para uma reestruturação tributária, que onere mais a renda e a propriedade *vis-à-vis* o consumo, faz-se necessário analisar com mais profundidade os tributos incidentes sobre o consumo. Assim, neste capítulo apresenta-se em especial o Simples Nacional (SN), de competência da União, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos Estados subnacionais.

O orçamento público, além de ser um instrumento contábil por meio do qual presta-se contas à sociedade sobre o uso dos recursos advindos da tributação, representa

(...) na sua origem, uma arena onde são negociados o montante da riqueza que será transferido para o Estado, definindo o seu tamanho, a distribuição entre os membros da sociedade dos custos que representa, bem como os setores que se beneficiarão com os seus gastos. Nessa visão, o orçamento pode ser visto como o espelho da vida política de uma sociedade, uma vez que registra e revela, em sua estrutura de gastos e receitas, as classes e/ou frações de classes que arcarão com o maior ou menor ônus da tributação, assim como as que mais se beneficiam com a destinação destes recursos (OLIVEIRA, 2017, p. 3).

Assim, após a análise da tributação, cujos recursos financiam os bens e serviços públicos que visam assegurar o cumprimento dos objetivos fundamentais elencados na Carta Magna de 1988 e o atendimento dos direitos dos cidadãos, o sétimo capítulo, **“Orçamento Público”**, aborda as principais normas que norteiam o ciclo orçamentário, representado pelo Plano Plurianual (PPA), pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e pela Lei Orçamentária Anual (LOA) – o orçamento propriamente dito.

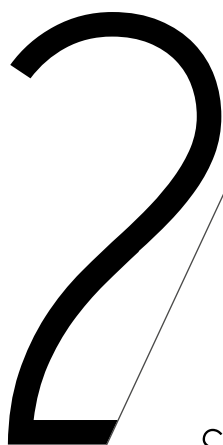
Após detalhar o orçamento público no sétimo capítulo, o objetivo do oitavo capítulo, **“Gasto Público”**, é demonstrar como ocorre a execução do gasto público e quais normas devem ser obedecidas, bem como refletir sobre as implicações decorrentes de mudanças institucionais representadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal/2000 (LRF) e pela Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, sobre a execução do gasto público, o que ao fim e ao cabo, reflete um modelo de Estado. Assim abordam-se as etapas e a classificação do gasto segundo as normas de contabilidade pública, as alterações de normas de finanças públicas e suas implicações à luz da experiência internacional, bem como um histórico sobre o comportamento do gasto público no mundo, o qual também reflete um modelo de Estado adotado por diversos países.

Um dos elementos para a definição de um regime democrático é o grau de confiança entre os cidadãos e o Estado na execução das decisões públicas. Diante disso, por intermédio da abordagem dos esforços legais e instrumentais estabelecidos no Brasil após a Carta Cidadã de 1988, o capítulo nono, **“Controle Social e Transparência”**, aborda os instrumentos que a sociedade dispõe para garantir seus direitos por meio da fiscalização dos deveres do Estado, e apresenta uma reflexão sobre o estágio das políticas públicas focadas na transparência e na participação dos cidadãos na gestão pública, visando garantir o controle social da administração estatal.

Por fim, o décimo capítulo, **“Desenvolvendo Projetos para Disseminação da Cidadania Fiscal”**, fecha esta coletânea tendo como objetivo possibilitar ao participante do curso a internalização de conceitos e a disseminação da cidadania fiscal. O capítulo, portanto, faz isso apresentando exemplos de projetos que estão em andamento no Brasil com foco na cidadania fiscal, na esfera estatal e nas organizações da sociedade civil.

MÓDULO I

// ESTADO E TRIBUTAÇÃO //



2

SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

*Diretor de Assuntos Institucionais do Instituto Justiça
Fiscal e Auditor da Receita Federal do Brasil.*

MARIA REGINA PAIVA DUARTE

*Diretora Financeira do Instituto Justiça Fiscal e Auditora
da Receita Federal do Brasil.*

O sistema tributário constitui a principal fonte de financiamento dos bens e serviços públicos que visam assegurar o cumprimento dos objetivos fundamentais elencados na Constituição Federal (CF/1988) e o atendimento dos direitos dos cidadãos. O financiamento do gasto público é distribuído entre as diferentes classes sociais através do sistema tributário. A sociedade define, por intermédio da representação política, a repartição dos gastos decorrentes das políticas públicas necessárias ao atendimento dos direitos da cidadania. Neste capítulo, são apresentados os principais conceitos relacionados com o Sistema Tributário Nacional, bem como suas características e efeitos produzidos.

2.1 PRINCIPAIS FONTES DE FINANCIAMENTO DO ESTADO

Para desempenhar as diversas atividades, abrangendo os serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito, o Estado deve definir quais são as fontes mais adequadas para o seu financiamento. As principais fontes de financiamento do gasto público são:

- Receitas decorrentes da emissão de moeda;
- Receitas oriundas da emissão de títulos públicos, por meio do endividamento público;
- Receitas decorrentes do exercício de atividade empresarial (venda de bens e serviços); e,
- Receitas tributárias.

A *emissão de moeda*, que produz as chamadas receitas de senhoriagem, é uma importante fonte de recursos para o Estado, mas não é sustentável no longo prazo, pois se a quantidade de moeda emitida for superior à capacidade de absorção da economia, pode gerar inflação, que é um resultado econômico indesejável.

O financiamento do Estado por meio da *emissão de títulos públicos* é o resultado das operações de crédito realizadas pelo setor público para antecipar receitas orçamentárias, atender a desequilíbrios orçamentários ou financiar obras e serviços públicos. Esta alternativa de financiamento gera o endividamento público, produzindo efeitos na dívida pública.

De forma semelhante à emissão de moeda, a maior restrição à emissão de títulos do governo é a sua insustentabilidade no longo prazo. Se a dívida em rela-

ção ao Produto Interno Bruto (PIB) for elevada, o impacto tende a ser a redução dos recursos orçamentários disponíveis para atender as políticas públicas devido à necessidade de pagamento de juros.

As receitas provenientes do *exercício de atividades empresariais* realizadas pelo próprio Estado são aquelas relacionadas com a sua atuação no mercado privado, como, por exemplo, oferta de serviços, produtos industriais e agropecuários. Após o processo de privatização das empresas públicas, ocorrido nas décadas de 1980 e 1990, esse tipo de receita passou a representar uma parcela diminuta dos recursos públicos, pois o Estado reduziu sua intervenção direta na economia na medida em que passou a exercer predominantemente um poder regulador. Exemplos típicos de receitas empresariais são:

- i. dividendos recebidos pelo Estado em função da sua participação em empresas industriais ou prestadoras de serviços, tais como no caso da Petrobras e do Banco do Brasil;
- ii. receitas decorrentes da venda de patrimônio público, tais como as privatizações de empresas de telefonia, energia elétrica ou de mineração.

As *receitas tributárias*, tema central desta publicação, são aquelas obtidas por meio da cobrança de tributos e constituem a principal fonte de recursos sustentáveis para financiamento dos gastos públicos, como segurança, saúde, educação e outros. A arrecadação de tributos no Brasil foi de R\$ 2.027,01 bilhões em 2016, representando uma carga tributária de 32,38% do PIB (BRASIL, 2017a).

2.2 TRIBUTOS

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN, Lei no 5.172/1966), *tributo* é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. De forma simplificada, pode-se dizer que o tributo é um pagamento obrigatório, em dinheiro ou qualquer outro meio de pagamento aceito por lei, como cheques, cartão de crédito, débito em conta, etc. Trata-se, portanto, daquilo que o cidadão paga ao Poder Público para atender às necessidades da população e manter o funcionamento do Estado.

É importante destacar que tributo não é uma penalidade, nem é um pagamento decorrente de uma infração resultante do desrespeito à lei, como, por exemplo, uma multa de trânsito. De acordo com o art. 5º do CTN, os tributos abrangem:

- Impostos;
- Taxas; e,
- Contribuições de melhoria.

Segundo o art. 16 do CTN, “*imposto* é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Em outras palavras, imposto pode ser entendido como o montante, em dinheiro, exigido pelo poder público e pago pelos contribuintes, com a finalidade de atender às despesas do Estado realizadas em virtude do interesse comum. São exemplos de impostos estabelecidos pelo Sistema Tributário Brasileiro (STB): o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicações (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) e o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Em contraste, as *taxas* são tributos que “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (CTN, art. 77). Ou seja, a taxa é uma quantia obrigatória paga pelo cidadão em troca de algum serviço público específico, prestado ou posto à disposição pelo Estado, ou ainda para o exercício do poder de polícia. Um exemplo clássico é a “taxa de coleta do lixo” ou “taxa de limpeza urbana”. As taxas devem ser pagas pelos cidadãos, ainda quando os serviços não sejam utilizados diretamente, desde que estejam colocados à sua disposição.

Segundo o art. 81 do CTN, a *contribuição de melhoria* é um tributo instituído para custear obras públicas que promovam valorização imobiliária. A quantia global cobrada é limitada ao custo da obra, e a contribuição de cada imóvel beneficiado é limitada, em nível individual, a sua valorização imobiliária decorrente da obra pública.

Estão previstas ainda duas outras figuras tributárias na CF/1988 que, embora não sejam consideradas tributos à luz do CTN, são tratadas de forma semelhante aos instrumentos tributários, quais sejam: os *empréstimos compulsórios* e as *contribuições especiais* ou *parafiscais*.

A seção 2.8 trata das competências tributárias atribuídas aos diferentes níveis de governo. No entanto, os *empréstimos compulsórios* podem ser instituí-

dos exclusivamente pela União nas seguintes hipóteses, conforme o art. 148 da CF/1988:

- i. para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e
- ii. para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A competência para a instituição das *contribuições especiais* ou *parafiscais* é também exclusiva da União, ressalvada a possibilidade de Estados-membros e Municípios instituírem contribuição social, descontada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (§ 1º, art. 149, CF/1988). Essas contribuições subdividem-se em:

- i. contribuições sociais;
- ii. contribuições de interesse de categorias profissionais; e,
- iii. contribuições de interesse de categorias econômicas.

A *contribuição social* é responsável pelo financiamento do sistema de seguridade social, que abrange saúde pública, assistência social e previdência social. As principais contribuições sociais existentes em nosso país são: as Contribuições Previdenciárias dos empregados e dos empregadores, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

As *contribuições de interesse de categorias profissionais* são instituídas no interesse de profissões legalmente regulamentadas, destinadas a custear as atividades de controle e fiscalização do exercício profissional. São exemplos dessas contribuições as anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que regulam o exercício de profissões, como aquelas estabelecidas para os engenheiros, médicos, advogados, contadores, etc.

As *contribuições de interesse de categorias econômicas* são compulsórias, sendo cobradas de empregadores e empregados para o repasse a órgãos de defesa de seus interesses incluindo sindicatos, entidades de ensino e de serviço social, tais como, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e o Serviço Social da Indústria (SESI).

2.3 CONCEITOS TRIBUTÁRIOS

O Quadro 1 apresenta os principais conceitos tributários.

Quadro 1 - Principais conceitos em tributação

TERMINOLOGIA	CONCEITO	EXEMPLO
Fato gerador (art. 114, CTN)	Descrição legal do fato que resulta no nascimento da obrigação tributária, ou seja, das hipóteses que devem ocorrer para a incidência do tributo.	Se a lei estabeleceu que o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é a saída de produto do estabelecimento industrial, a incidência tributária e a obrigação de pagar o tributo ocorrem quando esta situação se materializar. Ou seja, quando efetivamente o produto sair do estabelecimento, se concretiza um fato que gera a obrigação tributária principal de pagar o referido tributo.
Base de cálculo	Grandeza monetária sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar de um tributo.	A base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) é o montante da renda ou dos proventos tributáveis.
Alíquota	É o percentual ou valor fixo aplicado sobre a base de cálculo para a determinação da quantia a pagar de um tributo. Denominamos alíquota <i>ad valorem</i> quando expressa em percentual a ser aplicado sobre uma grandeza, e alíquota específica é um valor estabelecido por uma unidade de medida adotada pela lei tributária.	A alíquota do IRPF varia de 7,5% a 27,50% de acordo com a faixa de renda do contribuinte.
Sujeito passivo (art. 121, CTN)	É a pessoa que tem a obrigação legal de pagar o tributo (obrigação principal) ou de cumprir com as suas obrigações acessórias.	O contribuinte do Imposto de Importação (II) é o importador, ou quem a lei a ele equiparar.

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (1966).

As obrigações tributárias estão divididas em:

- **Obrigação principal:** surge com a ocorrência do fato gerador; tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária; e, extingue-se com o crédito dela decorrente (art. 113, CTN).
- **Obrigação acessória:** objetiva municiar a administração tributária de informações de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A apresentação da declaração do Imposto de Renda pessoa física é um exemplo de obrigação tributária acessória.

O *crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139, CTN). As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (CTN, art. 140). O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, fora dos quais não pode ser dispensada, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. Trata-se de montante a ser pago de tributos e seus acréscimos.

Nos termos do art. 121 do CTN, o sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável:

- **Contribuinte:** é o sujeito passivo da obrigação principal, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.
- **Responsável:** é aquele definido em lei que, sem revestir a condição de contribuinte, possui a obrigação tributária decorrente de disposição expressa de lei.

Cabe salientar que acertos particulares não são levados em consideração para modificar a definição da pessoa responsável pelas obrigações tributárias: “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (art. 123, CTN).

O CTN ainda estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei. A solidariedade não comporta benefício de ordem, logo qualquer um dos solidários responde pelos tributos devidos (art. 124, CTN).

A constituição do crédito tributário ocorre pelo *lançamento do tributo*, que é o procedimento administrativo efetuado, para, entre outras coisas, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. O Quadro 2 apresenta as modalidades de lançamento tributário.

Quadro 2 - Modalidades de lançamento tributário

MODALIDADES	CONCEITO	EXEMPLO
Por declaração	Lançado a partir das declarações efetuadas pelos contribuintes.	Imposto sobre a Renda (IR).
De ofício	Caracterizado por situações nas quais a autoridade administrativa efetua o lançamento tributário.	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).
Por homologação	Ocorre quando a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame pela autoridade administrativa. O próprio contribuinte determina a matéria tributável, calcula o crédito tributário e realiza o seu pagamento nos prazos estabelecidos em Lei.	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (1966).

A constituição do crédito tributário deve reportar-se sempre à data do fato gerador, de acordo com o que dispõe o art. 144 do CTN, significando que é a legislação vigente naquela data que deve ser considerada para efeito de determinação da obrigação tributária e de cálculo do montante devido (temporalidade).

2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos podem ser classificados de acordo com os seguintes critérios: vinculação a uma contraprestação do Estado, repercussão econômica, competência para sua criação e capacidade contributiva.

2.4.1 VINCULAÇÃO A UMA CONTRAPRESTAÇÃO DO ESTADO

- **Tributos vinculados:** são aqueles tributos cuja cobrança se justifica pela existência de uma determinada atividade prestada pelo Estado, voltada diretamente para o particular que paga o tributo e que é beneficiado pela atividade. Esta classificação refere-se às taxas e às contribuições de melhoria, mas abrange também os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais. As taxas e contribuições de melhoria constituem uma parcela bastante residual do total arrecadado.
- **Tributos não vinculados:** o Estado, pelo seu poder de império, cobra esse tipo de tributo para financiar as políticas públicas. Os tributos não vinculados são os impostos que são cobrados pelo Estado sem a exigência da execução de obras ou da contraprestação de serviços específicos. Os tributos não vinculados constituem a parte mais relevante do total de arrecadação.

2.4.2 REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ÔNUS TRIBUTÁRIO

- **Diretos:** são tributos cujo ônus é suportado pelo próprio contribuinte. Ou seja, são as obrigações tributárias pagas pela mesma pessoa (contribuinte de fato) que promove o recolhimento aos cofres públicos (contribuinte de direito). Exemplos de tributos diretos incluem o IRPF, o IPTU, e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), entre outros.
- **Indiretos:** são tributos cujo ônus tributário é transferido, total ou parcialmente, a terceira pessoa (contribuinte de fato), não sendo assumido pelo realizador do fato gerador (contribuinte de direito). Ou seja, são tributos em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o contribuinte de direito. O exemplo mais comum é o ICMS. Em geral, o comerciante recebe do consumidor e recolhe ao Estado, uma vez que tributo está embutido no preço das mercadorias. São listados a seguir outros exemplos de tributos indiretos: IPI, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS-QN), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS) e Imposto sobre a Importação (II).

2.4.3 COMPETÊNCIA PARA SUA CRIAÇÃO

- **Competência comum:** são aqueles tributos que podem ser instituídos por qualquer Ente da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), tais como: as taxas e as contribuições de melhoria.

- **Competência privativa:** são tributos, quer sejam impostos, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, de competência expressamente privativa de algum dos entes tributantes, nos termos da Constituição Federal.
- **Competência residual:** a Constituição Federal conferiu à União a competência residual para instituir, mediante lei complementar, impostos e contribuições sociais não estabelecidas na sua competência privativa.

2.4.4 RESPEITO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

- **Progressivos:** de forma bem simples, progressividade significa cobrar mais de quem tem mais e menos de quem tem menos. A progressividade é um atributo que materializa o princípio do respeito à capacidade contributiva. O tributo é considerado progressivo quando as suas alíquotas aumentam na medida em que aumenta a sua base de cálculo. Um exemplo de imposto no Brasil que apresenta certa progressividade é o IRPF, pois possui 4 faixas de alíquotas, sendo que as faixas maiores incidem sobre as rendas que ultrapassam determinados níveis.
- **Regressivos:** ao contrário da progressividade, o tributo é regressivo quando suas alíquotas diminuem na medida em que aumenta a base tributável.
- **Proporcionais ou Neutros:** quando as alíquotas não variam em função do montante da base de cálculo.

A progressividade é potencialmente mais efetiva nos tributos diretos que incidem sobre renda ou sobre propriedade, pois neste tipo de base de cálculo é mais fácil estabelecer, através da diferenciação de alíquotas, uma oneração maior para aqueles que disponham de maior capacidade econômica. Já os tributos indiretos são, por natureza, neutros, pois, como são transferidos para os preços dos produtos, oneram igualmente os consumidores de maior renda e os consumidores de menor renda, e acabam produzindo um efeito global regressivo.

A progressividade é uma característica que pode ser atribuída a um tributo especificamente, como foi o exemplo citado do IRPF, ou ao sistema tributário no seu conjunto. Neste caso, é o efeito produzido nas rendas dos diferentes estratos sociais que vai definir se o sistema, de forma geral, é progressivo, regressivo ou proporcional. Um sistema tributário é progressivo quando promove a redução da desigualdade original, ou seja, quando cobra mais tributos de quem tem mais e menos de quem tem menos, relativamente às rendas de cada estrato.

Todos os sistemas tributários são formados por um conjunto de tributos, alguns progressivos, outros neutros, e outros claramente regressivos. Os tributos

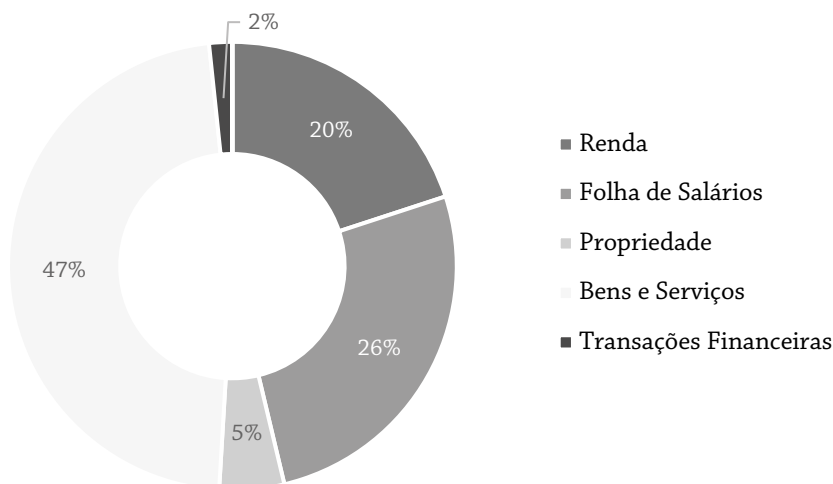
diretos têm características progressivas, mas os tributos indiretos, embora sejam neutros em sua aplicação, acabam produzindo efeito regressivo em relação às rendas disponíveis. Isso porque a carga tributária indireta (sobre o consumo) afeta mais as baixas rendas, gastas quase que totalmente no consumo, do que as rendas altas, só parcialmente utilizadas no consumo. Os tributos indiretos, portanto, incidem sobre toda a renda de quem ganha pouco, mas só sobre uma parte da renda de quem ganha muito.

Assim, o efeito produzido sobre a renda das pessoas depende da relação quantitativa existente entre os tributos diretos e os tributos indiretos na carga tributária total. Prevalecendo tributos diretos, o sistema tende a ser mais progressivo. Ao contrário, prevalecendo os tributos indiretos, será mais regressivo.

No Sistema Tributário brasileiro, o grande peso da tributação indireta, considerando a tributação sobre a folha de salários, representa aproximadamente 70% da carga tributária total e seus efeitos regressivos tendem a anular a progressividade que os tributos diretos poderiam proporcionar ao sistema. Em 2016, a tributação sobre bens e serviços correspondeu a 47,39% da arrecadação total (BRASIL, 2017a) e, desta forma, o sistema tributário brasileiro constitui uma das causas do crescimento da desigualdade social, na medida em que, proporcionalmente à renda de cada um, os mais pobres acabam pagando mais tributos do que os mais ricos.

O Gráfico 1 apresenta a carga tributária brasileira por base de incidência.

Gráfico 1 - Carga tributária por base de Incidência (2016)

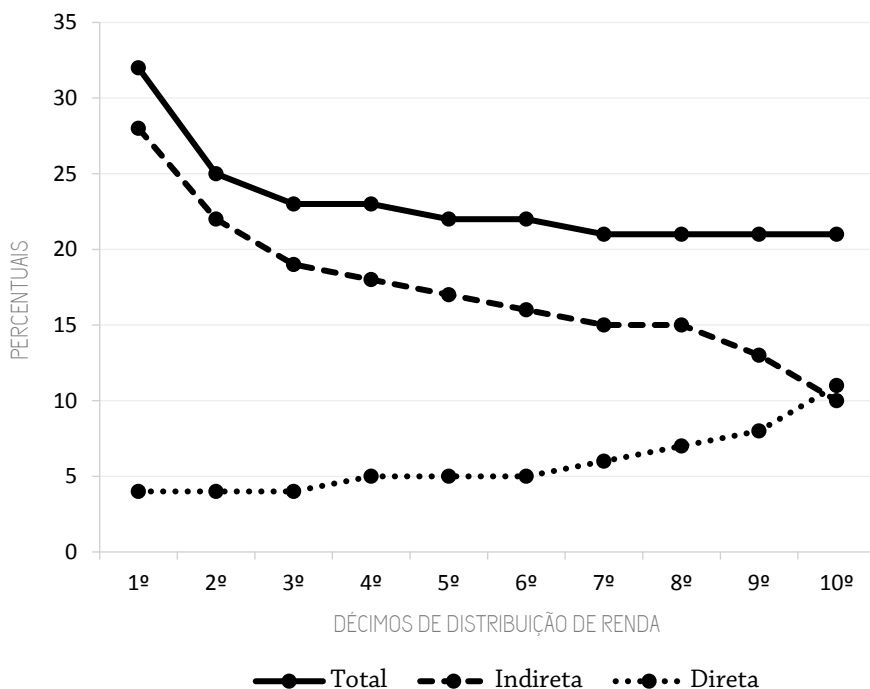


Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2017a).

Para tornar o sistema tributário mais progressivo, é preciso promover o deslocamento de parte da carga tributária que incide atualmente sobre o consumo para a renda e para o patrimônio, aumentando assim a participação relativa destas duas bases de incidência na arrecadação total. Isto, entretanto, não seria suficiente para melhorar a qualidade do sistema tributário, se estes tributos diretos também não forem progressivos de fato.

O sistema tributário produz uma tributação geral regressiva na renda total das famílias no Brasil, considerando os decis (10%) de renda das pessoas. Dados relativos aos anos de 2008-2009 mostram os primeiros 10% de renda são tributados em 32% enquanto os 10% mais ricos pagam apenas 21% (SINDIFISCO NACIONAL, 2014). A tributação indireta impacta mais os decis de renda mais baixos, o que talvez pudesse ser neutralizado caso a tributação direta tivesse maior peso na tributação total. O Gráfico 2 expressa o impacto da tributação na renda total das famílias.

Gráfico 2 - Participação dos tributos diretos e indiretos na renda total das famílias no Brasil (2008-2009)



Fonte: Sindifisco Nacional (2014), com base em dados do IBGE (Pesquisa de orçamentos familiares, 2008-2009).

2.5 FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO

A tributação é utilizada tanto para a obtenção de recursos para o financiamento do Estado e para a execução de políticas públicas (*função fiscal*), quanto para incidir na política econômica e social (*função extrafiscal*). Além destas, a tributação pode ser usada para manter atividades que, a princípio, não seriam atribuição do Estado, mas que este as exerce por meio de entidades próprias (*função parafiscal*). Na verdade, o que existe é uma predominância de uma função em relação às demais, pois muitas vezes o tributo pode ter mais de uma função, como, por exemplo, o Imposto de Renda, que é fonte de recurso (*função fiscal*), mas também exerce função extrafiscal. O Quadro 3 especifica os tipos de função dos tributos.

Quadro 3 - Funções do tributo

FUNÇÃO	OBJETIVO	APLICAÇÃO
Fiscal	O principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, custeando suas despesas e realizando as necessárias políticas públicas.	Investimento e custeio de saneamento básico, construção de estradas, manutenção de rede pública de escolas.
Extrafiscal	O objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.	Intervenção na economia, estimulando ou desestimulando atividades e comportamentos dos contribuintes. Por exemplo, concedendo isenções e benefícios fiscais para desenvolver regiões, ou tributando fortemente artigos de luxo, fumo e tabaco, ou aplicação de alíquotas progressivas para redução das desigualdades.
Parafiscal	O principal objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.	Manutenção e desenvolvimento de atividades paralelas às desenvolvidas pelo Estado, exercidas por entidades como SESI, SENAI e SESC.

Fonte: Elaboração própria com base em Machado (2009).

No que se refere à condução da política econômica, a função extrafiscal dos tributos se desdobra nas seguintes funções fundamentais: alocativa, estabilizadora e redistributiva.

A *função alocativa* refere-se à capacidade que os tributos têm de serem utilizados como instrumento para influenciar a alocação de recursos na economia. Por meio desta função, o Estado pode privilegiar a alocação pública de recursos em detrimento da alocação privada, ou ainda incentivar diferentes alocações dos recursos privados propriamente ditos, mediante incentivos fiscais ou diferenciações de alíquotas.

A política de concessão de benefícios tributários a regiões ou setores econômicos específicos demonstra a influência da tributação para realocar investimentos privados, a despeito de outros fatores socioeconômicos, tais como: qualidade da mão de obra e da infraestrutura, proximidade com o mercado consumidor, etc.

Outra função importante dos tributos é a de *estabilizadora* macroeconômica. Por meio da alteração da incidência tributária, o Estado pode influenciar o nível da *demand agregada*, compensando os ciclos econômicos e eventuais pressões inflacionárias. Em fases de forte crescimento econômico, o governo pode aumentar os tributos de forma a diminuir a demanda agregada, reduzindo pressões inflacionárias decorrentes do fato de a economia estar operando acima da sua capacidade. Em momentos de baixo crescimento ou de recessões, uma redução na tributação poderia favorecer a retomada do investimento e da produção, aumentando o emprego e a renda.

Durante o auge da crise de 2008/2009, o governo brasileiro promoveu diversas desonerações tributárias com o objetivo de manutenção do emprego e da renda, a despeito da recessão enfrentada. Foi um período caracterizado pelo uso intenso da política tributária visando maior estabilização macroeconômica.

Já o uso da tributação com função redistributiva é que pode dar efetividade à justiça fiscal, contribuindo para a redução das desigualdades. No entanto, essa função tem sido negligenciada na condução da política tributária. Como o mercado privado não é capaz de garantir uma distribuição mais justa da renda, o Estado tem o papel fundamental de interferir para assegurar maior equidade. Uma forma de atuar neste sentido envolve a aplicação de mecanismos de redistribuição de renda, via elevação da tributação para as famílias/indivíduos com maior capacidade contributiva associada à desoneração tributária para os mais pobres.

2.6 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional obedece a uma hierarquia prevista na legislação tributária, cujos instrumentos legais, em ordem hierárquica decrescente, estão descritos no Quadro 4.

Quadro 4 - Hierarquia da legislação tributária

LEGISLAÇÃO	DESCRIÇÃO	ATUAÇÃO
CF/1988 e Emendas Constitucionais	É a lei máxima do Brasil, devendo ser respeitada em todas as demais normas legais. As emendas são alterações feitas na CF/1988, sendo necessários para aprovação 3/5 dos votos dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com votação em dois turnos.	Fixa tributos que podem ser instituídos, estabelece limites ao poder de tributar, delimita a competência tributária e determina a repartição das receitas tributárias.
Leis Complementares	Referem-se a matérias expressamente previstas na Constituição Federal, são de efeito nacional e devem ser acatadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Exigem maioria absoluta dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para serem aprovadas.	Tratam de normas gerais da legislação tributária, empréstimo compulsório, Impostos não-cumulativos e regras da transmissão causa mortis e doação, não incidência de ICMS nas exportações e regras gerais do ICMS e outros.
Leis Ordinárias	Podem ser da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em consonância com a competência tributária prevista na Constituição Federal. Exigem maioria simples (maioria dos presentes na sessão) para sua aprovação.	Instituem os tributos, viabilizando os princípios e regras estabelecidas nos níveis hierárquicos superiores, definindo detalhadamente as obrigações tributárias e os direitos dos contribuintes.
Atos legais normativos e executórios	Abrangem os decretos, expedidos pelos Poderes Executivos; as portarias, expedidas pelos ministros e secretários de Governo, as instruções normativas e as ordens de serviços.	Tornam exequíveis as leis ordinárias, constituindo parte relevante da legislação tributária.

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (1988; 1966) e legislações específicas.

O CTN, embora tenha sido aprovado como lei ordinária em 1966, foi recepcionado pela CF/1988 em nível de lei complementar. O código estabelece normas gerais tributárias aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, fixando, por exemplo, os fatos geradores dos diferentes tributos e outros elementos tributários relevantes.

Não existe consenso em relação à hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, pois alguns doutrinadores entendem que a lei complementar está abaixo da emenda constitucional e acima da lei ordinária, mas outros entendem que a diferença está na matéria que podem regulamentar e no quórum para aprovação, não na hierarquia.

2.7 PRINCÍPIOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Essa seção se dedica à descrição dos princípios básicos que regem o Sistema Tributário Nacional.

2.7.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O art. 145, parágrafo 1º, da CF/1988, transcrito na sequência, introduz o princípio da capacidade contributiva no Sistema Tributário Nacional.

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

(...)

1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados *segundo a capacidade econômica* do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(...)

Ou seja, cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado na medida da sua capacidade econômica. É fundamental a observância desse princípio para garantir a justiça fiscal, que tem como base a premissa de que se deve exigir mais de quem tem mais condições econômicas e menos de quem tem menor capacidade de contribuição. Por consequência, o Estado não deveria exigir nada de

quem está abaixo do considerado *mínimo existencial*.

Embora a Constituição, ao referir-se à capacidade contributiva, esteja tratando apenas dos impostos, por certo que este fundamento deve ser aplicado também às outras espécies tributárias, ressaltando-se as hipóteses em que a função extrafiscal pretendida exija tratamento distinto. Caso contrário, outros princípios ou até mesmo os objetivos constitucionais, previstos no art. 3º, poderiam estar sendo negligenciados.

O princípio da capacidade contributiva se contrapõe a um outro princípio, consolidado no senso comum, chamado princípio do benefício, segundo o qual cada indivíduo deveria ser tributado de forma proporcional aos benefícios que recebe do Estado. O princípio do benefício tem vinculação direta com a lógica do mercado em que cada indivíduo paga na medida dos benefícios que recebe ao adquirir os bens e serviços de que precisa. O preço é a medida do benefício, o tributo, não.

No sistema tributário, exceto em relação aos tributos vinculados a uma contraprestação, como as taxas e as contribuições de melhoria, a interpretação pautada no princípio do benefício distorce o sentido da própria existência do Estado cujo objetivo é a promoção do bem comum. Assim, a interpretação do sistema tributário deve basear-se no princípio da solidariedade.

2.7.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade está previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, a seguir transcrito.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

(...)

A finalidade deste princípio é dar garantia ao cidadão de que não será exigido nenhum tributo sem a existência de lei anterior que estabeleça a previsão de sua hipótese de incidência (fato gerador), os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e as alíquotas. A exigência de lei para exigir ou aumentar tributos é imprescindível para a efetividade do Estado Democrático de Direito. Subjacente a este princípio está a premissa constitucional de que todo poder emana do povo (parágrafo único do artigo 1º da CF). Assim, é o povo, por meio dos seus representantes (Poder Legislativo), que pode estabelecer as obrigações a que ele mesmo, o povo, deverá se submeter.

2.7.3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU DA ISONOMIA

O princípio da isonomia é extraído do art. 150, inciso II, da Constituição Federal, a seguir transcrito.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

(...)

O referido inciso trata da igualdade de todos perante a lei, que é também expressamente prevista no art. 5º da Constituição Federal nos seguintes termos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)

A proibição de instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente também implica a necessidade de tratamento distinto entre aqueles que se encontram em situações distintas. Assim, a progressividade nas alíquotas dos tributos não significa tratamento não isonômico ou não equitativo, na medida em que estabelece tratamento distinto em função das condições distintas de capacidade dos contribuintes.

2.7.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI

A irretroatividade da Lei é prevista no art. 150, inciso III, a, da Constituição Federal nos termos que seguem:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Esse princípio, diretamente relacionado com o princípio da segurança jurídica, objetiva impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. Ou seja, *a lei não pode retroagir, exceto se for mais benéfica ao contribuinte.*

2.7.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI

Além disso, deve ser respeitado o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inciso III, b, da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

A observância deste princípio está vinculada à ideia de que a cobrança dos tributos deve ser previsível, ou seja, os contribuintes não podem ser surpreendidos. Deve ser fornecido tempo razoável aos contribuintes para que possam se preparar para arcar com o novo ônus tributário. Por isso, a anualidade e a noventena atuam como uma forma de proteção aos contribuintes.

O princípio em questão admite algumas exceções. É o caso dos impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produto industrializado (IPI) e sobre operações financeiras (IOF), que, por serem tributos com funções predominantemente extrafiscais, precisam produzir os efeitos regulatórios imediatamente após sua instituição ou alteração.

2.7.6 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

Previsto no art. 150, inciso IV, o objetivo deste princípio é evitar que o patrimônio do contribuinte seja extinto devido à tributação. Ou seja, busca-se evitar o abuso do poder tributário pelo Estado.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

2.7.7 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA

Previsto no art. 150, parágrafo 5º, da Constituição Federal, o princípio da transparência tem adquirido popularidade crescente. A seguir, é transcrito o art.

150, parágrafo 5º, da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Somente em 2012 é que foi estabelecida a obrigatoriedade de constar a informação do valor dos tributos nos documentos fiscais ou equivalentes (Lei 12.741/2012, art. 1º). Este artigo garante aos contribuintes o direito de saber o montante dos tributos que está contido no valor das mercadorias e serviços adquiridos.

2.8 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

As competências tributárias são estabelecidas pela Constituição Federal, que define os tributos a serem instituídos por cada um dos Entes da Federação. Nenhum outro imposto poderá ser instituído além daqueles expressamente previstos no texto constitucional. A exceção é relativa à competência residual da União, a qual prevê a possibilidade de instituir impostos não previstos e impostos extraordinários, conforme dispõe o art. 154, da Constituição Federal.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O Quadro 5 apresenta a lista dos impostos de competência de cada um dos entes federados.

Quadro 5 - Competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios

UNIÃO	DESCRIÇÃO	ATUAÇÃO
(Art. 153, CF/1988)	Estados e Distrito Federal (Art. 155, CF/1988)	Municípios e Distrito Federal (Art. 156, CF/1988)
I – Impostos de produtos estrangeiros (II)	I – Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)	I – Propriedade predial e territorial urbana (IPTU)
II – Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE)	II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS)	II – Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI)
III – Renda e proventos de qualquer natureza (IRRF, IRPE, IRPJ)	III – Propriedade de veículos automotores (IPVA)	III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS-QN)
IV – Produtos industrializados (IPI)		
V – Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)		
VI – Propriedade territorial rural (ITR)		
VII – Grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF)		

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (1988).

A Tabela 1 apresenta os dados de arrecadação por ente federativo e sua relação com o PIB. Em 2016, a União foi responsável pela arrecadação de 68,27% do total, os Estados por 25,40% e os Municípios por 6,34%.

Tabela 1 - Carga tributária por ente federativo

ENTIDADE FEDERATIVA	ARRECAÇÃO (R\$ MILHÕES)	PERCENTUAL DO PIB (%)	PERCENTUAL DA ARRECAÇÃO (%)
União	1.383.758,72	22,11	68,27
Estados	518.841,11	8,23	25,40
Municípios	128.414,66	2,05	6,34
Total	2.027.014,48	32,38	100

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2017a).

2.9 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A competência para instituição e cobrança de tributos é dos Entes da Federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. São eles, portanto, os sujeitos ativos, ou seja, aqueles que têm a competência para instituir os tributos e impor a obrigação de pagar aos sujeitos passivos (contribuintes ou responsáveis). No entanto, esta competência não é absoluta e encontra-se limitada por diversos dispositivos constitucionais. O art. 150 da Constituição Federal elenca garantias contra uma eventual ação abusiva do Estado – limitando o seu poder de tributar –, muitas das quais constituem-se como princípios do sistema tributário, tais como os princípios da legalidade, da isonomia, da anterioridade, e outros.

2.10 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Além da receita originária da própria competência tributária, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são destinatários da repartição de tributos da União, e os Municípios são destinatários também da repartição dos tributos dos Estados. Esta repartição, prevista nos artigos 157, 158 e 159 da CF/1988, é considerada indireta quando são formados fundos – os quais são repartidos em função de critérios previstos na legislação –, ou direta, quando está condicionada ao próprio local de arrecadação.

Assim, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

- o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem; e,
- vinte por cento (20%) do produto da arrecadação do imposto que a União instituir extraordinariamente em caso de iminência ou de guerra externa, ou que não tenham sido previstos no artigo 153 da CF/1988, mediante lei complementar.

Pertencem aos Municípios:

- o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem;
- cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção, pelo Município, de fiscalizar e cobrar o tributo;
- cinquenta por cento (50%) do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados, pertencente ao Município onde foi emplacado o veículo; e,
- vinte e cinco por cento (25%) do ICMS, considerando a atividade econômica do Município como o principal critério para repartição.

O Quadro 6 apresenta a repartição do produto da arrecadação do IR e do IPI para os entes subnacionais. Caberá a União, ainda, entregar parte do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda (49%) e sobre produtos industrializados (59%).

Quadro 6 - Partilha da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pela União aos entes subnacionais

(continua)

ARRECADAÇÃO		ESTADOS E DISTRITO FEDERAL (DF)	MUNICÍPIOS	OUTROS
IR (%)	IPI (%)			
21,5	21,5	Fundo de Participação dos Estados e DF (FPE).	–	–
22,5	22,5	–	Fundo de Participação dos Municípios (FPM).	–

Quadro 6 - Partilha da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pela União aos entes subnacionais (conclusão)

ARRECADAÇÃO		ESTADOS E DISTRITO FEDERAL (DF)	MUNICÍPIOS	OUTROS
IR (%)	IPI (%)			
3,0	3,0	–	–	Fundos regionais para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte (0,6%), Nordeste (1,8%) e Centro-Oeste (0,6%)
1,0	1,0	–	FPM transferido em julho de cada ano	–
1,0	1,0	–	FPM transferido em dezembro de cada ano	–
-	10,0	Proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, limitado a 20% para cada Estado.	Destes 10%, os Municípios recebem 25%, correspondentes a 2,5%, repassados pelo respectivo Estado, obedecendo aos mesmos critérios de repartição do ICMS.	
49,0	59,0	Total		

Fonte: Elaboração própria com base no art. 159 de Brasil (1988) e alterações posteriores.

2.11 MECANISMOS ESTRUTURAIS DA INJUSTIÇA FISCAL

Um sistema fiscal justo é aquele que promove a redução das desigualdades sociais tanto por meio da arrecadação de tributos, quanto da aplicação dos recursos públicos. Tributar mais os ricos e menos os pobres e gastar mais com os pobres do que com os ricos é o requisito essencial para a concretização do princípio da solidariedade, previsto em diversos dispositivos da Constituição Federal brasileira e que constitui um dos objetivos fundamentais da República, constante em seu artigo 3º.

Espera-se que o Estado, como institucionalização da sociedade, atue de forma efetiva na promoção do bem comum e na atenuação das desigualdades econômicas, sociais e de oportunidades. Em que pese ser absolutamente evidente que o sistema fiscal deveria ser instrumento de justiça fiscal, é também claro que ele tem funcionado de forma totalmente oposta.

Ressalvadas as políticas públicas relacionadas com os gastos sociais, que nos últimos anos produziram uma diminuição localizada na desigualdade, o sistema tributário tem se mantido com características exageradamente regressivas, ou seja, tem onerado pesadamente as classes mais pobres e de forma muito branda as classes mais ricas. Isso ocorre basicamente pelo fato de que a carga tributária sobre o consumo é muito alta (praticamente a metade da carga tributária total) enquanto a carga tributária sobre a riqueza, o patrimônio e a renda é muito baixa, representando menos de 40% (BRASIL, 2017a).

Nesse sentido, seguem alguns questionamentos relevantes:

- Se há consenso de que a tributação deve ser progressiva, por que não se implementa?;
- O que impede a efetivação da justiça fiscal?; e,
- Quais são os mecanismos estruturais que resultam em injustiça fiscal?

Dentre os vários possíveis fatores, dois pontos fundamentais devem ser analisados no debate sobre maior progressividade no sistema tributário. O primeiro está relacionado com a arquitetura econômica e financeira global. O segundo tem relação direta com a apropriação privada do sistema político.

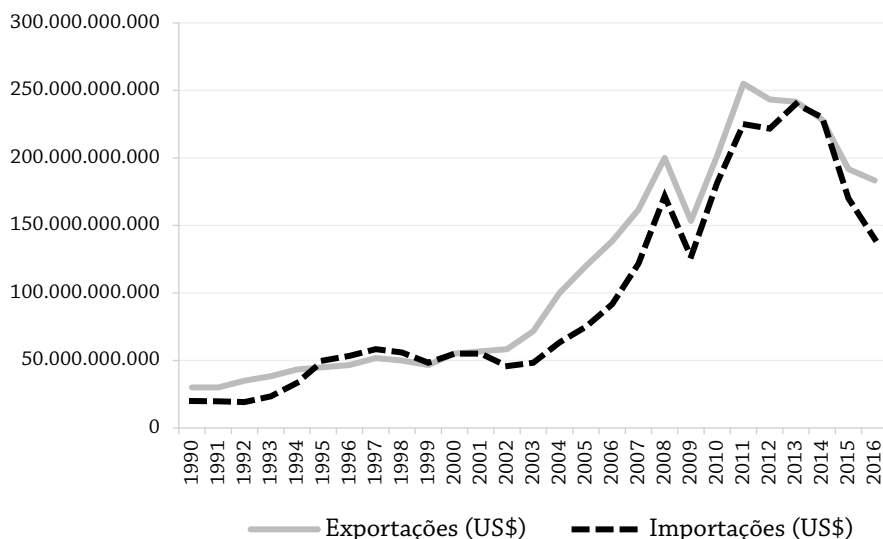
2.11.1 ARQUITETURA ECONÔMICO-FINANCEIRA E GLOBALIZAÇÃO

A reengenharia produtiva e de negócios trazida pela globalização exerce um papel determinante na reorientação do sistema tributário, na medida em que mitiga a soberania tributária dos países.

A pulverização das unidades produtivas ao redor do mundo e a alocação das unidades de negócios, de marcas e de serviços em paraísos fiscais, impôs, como consequência, a intensificação do comércio internacional. A maior parte dos fluxos de comércio de bens e serviços passa a ocorrer por dentro das companhias (estimativa de mais de 60%), significando que os preços praticados são, preponderantemente, “preços de transferência” e não decorrem de operações de compra e venda. Com isso, as empresas transnacionais conseguem promover a transferência de seus lucros produzidos para suas subsidiárias localizadas em paraísos fiscais, reduzindo deliberadamente, via comércio internacional de bens e serviços, os tributos que deveriam pagar nos países em que operam.

Este mecanismo é amparado pela doutrina do livre comércio que tem sido hegemônica nos últimos tempos no cenário internacional, e que tem condicionado as políticas públicas nacionais, sob o argumento de que esta seria a única forma de lograr o crescimento econômico. É importante refletir se efetivamente tal premissa se comprova, uma vez que os dados demonstram que, embora o comércio internacional brasileiro tenha crescido 6,2 vezes no período de 1990 a 2016 (BRASIL, 2017b), o PIB per capita brasileiro cresceu apenas 2,8 vezes (WORLD BANK, 2017). Os gráficos 3 e 4 apresentam, respectivamente, a evolução do comércio internacional brasileiro no período de 1990 a 2016 e a variação do PIB per capita no período de 1990 a 2016.

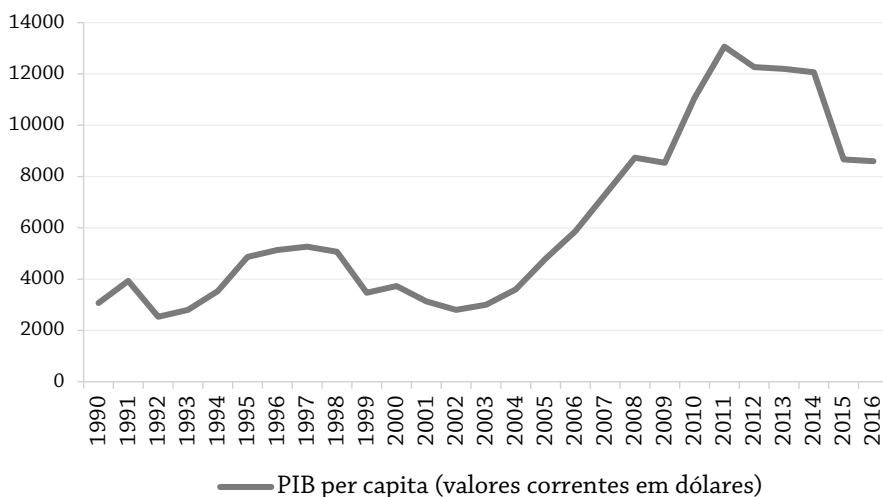
Gráfico 3 - Comércio internacional Brasileiro (1990-2016)



Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2017b).

Por outro lado, é exatamente este mecanismo que tem sido responsável por uma parcela significativa da evasão fiscal, pressionando a carga tributária para baixo ou para o “andar de baixo”. O comércio internacional que decorre da globalização não é mais comércio em sua essência, mas simples transferências de mercadorias ou de insumos entre unidades de uma mesma corporação. Isto atende, entre outros objetivos de ordem operacional e econômica, também ao objetivo corporativo empresarial cada vez mais relevante de planejamento tributário.

Gráfico 4 - PIB per capita Brasileiro (1990-2016), valores correntes em dólares



Fonte: Elaboração própria com base em dados do World Bank (2017).

A globalização, como proposta de universalização da produção econômica, esconde grandes contradições, na medida em que se justifica, em parte, exatamente pelas enormes diferenças estruturais e conjunturais existentes entre os países. Fossem os países todos iguais, grande parte da motivação para a globalização deixaria de existir. São as diferenças em relação às legislações trabalhistas, ambientais, sociais e, especialmente, tributárias, que justificam a pulverização das unidades produtivas de uma mesma companhia por vários países.

O segundo elemento estrutural da injustiça fiscal está relacionado ao déficit de representação política das classes mais pobres do País. O financiamento privado das campanhas políticas cria inevitavelmente uma distorção da representação democrática, na medida em que, em relação ao sistema tributário, os interesses dos financiadores de campanha tendem a ser diametralmente opostos aos interesses da maioria da sociedade. Este fato ajuda a explicar as razões pelas quais o Sistema Tributário Nacional permanece sendo regressivo apesar da Constituição Federal estabelecer que as bases do sistema tributário deveriam ser a *progressividade*, a *capacidade contributiva* e a *solidariedade*.

2.11.2 APROPRIAÇÃO PRIVADA DA POLÍTICA

A apropriação privada da política acaba influenciando não apenas a configuração do sistema tributário, que desonera e trata de forma generosa as classes

mais ricas, mas também a definição da estrutura de administração tributária, que acaba propiciando o surgimento de brechas e mecanismos facilitadores da evasão fiscal, especialmente aos contribuintes com maior capacidade contributiva. Por exemplo, um sonegador de tributos de competência da União, se vier a ser alcançado pela fiscalização, terá à sua disposição duas ou três instâncias de defesa na esfera administrativa, uma delas com participação de representantes de entidades classistas empresariais, e pelo menos três instâncias judiciais.

Depois de todas as instâncias administrativas de recursos, qualquer crime comprovado contra a ordem tributária não será punido criminalmente se o autuado vier a pagar a dívida ou ingressar em algum parcelamento, mesmo que seja muito longo, considerado como “a perder de vista”. Este conjunto de privilégios concedidos ao sonegador é garantido por uma estrutura de administração tributária moldada justamente pelo sistema político.

Os mecanismos estruturais da injustiça fiscal, globalização e desregulamentada de um lado, privatização do sistema político de outro, têm sido determinantes na pressão para o deslocamento do peso da carga tributária para aqueles contribuintes com menor capacidade econômica, ou para a redução do tamanho do Estado.

O caminho da justiça fiscal passa por uma maior tributação sobre renda e patrimônio e menor incidência sobre o consumo, maior controle sobre os fluxos internacionais para evitar a erosão das bases de incidência promovida pelos mecanismos de transferência de lucros para paraísos fiscais, bem como pelo fortalecimento e instrumentalização das administrações tributárias e aduaneiras, para que sejam efetivas no combate à sonegação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

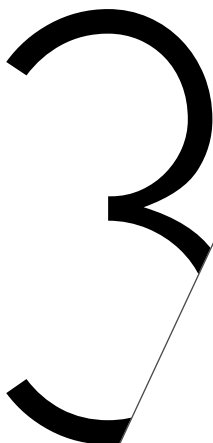
BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2016**: Análise por tributos e base de incidência. Brasília: Receita Federal, 2017a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. 2017b. **Balança Comercial Brasileira**: Acumulado do Ano. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior/series-historicas>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SINDIFISCO NACIONAL. **Sistema Tributário e Seguridade Social**: Contribuições para o Brasil. 2 ed. Brasília: ANFIP, 2014.

WORLD BANK. **International Comparison Program database**. 2017. Disponível em: <<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.PP.CD>>. Acesso em: 04 jan. 2018.



CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

*Diretor de Assuntos Institucionais do Instituto Justiça
Fiscal e Auditor da Receita Federal do Brasil.*

MARIA REGINA PAIVA DUARTE

*Diretora Financeira do Instituto Justiça Fiscal e Auditora
da Receita Federal do Brasil.*

LOIVA BOSSLE DA ROSA MEYER

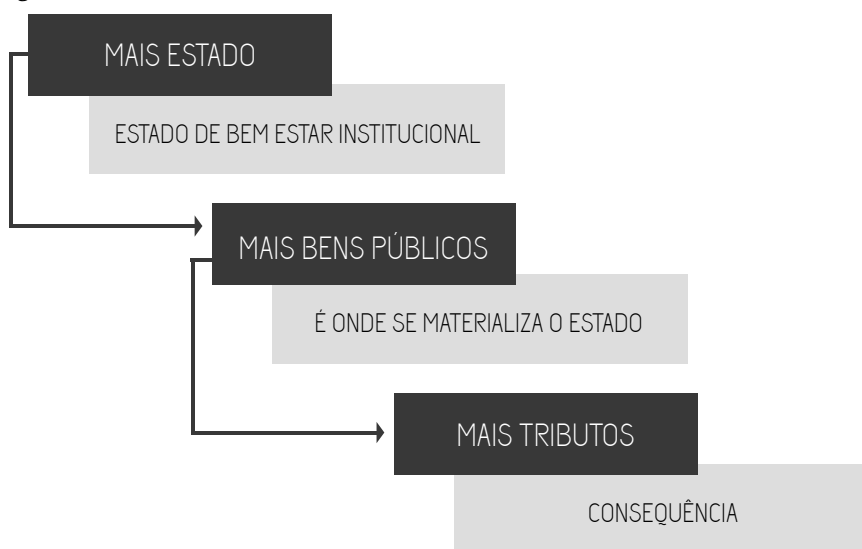
*Analista Tributária da Receita Federal do Brasil e
Membro do Instituto Justiça Fiscal.*

A carga tributária é a parcela da renda privada que se transfere ao Estado para que seja transformada em bens públicos. Ou seja, é o esforço que faz a sociedade para o financiamento do Estado. Assim, será consequência direta do modelo e tamanho do Estado. Estados residuais, ou mínimos, terão cargas tributárias menores do que os Estados organizados como estados de bem-estar social, com mais bens e serviços públicos ofertados. Neste capítulo, são apresentados os distintos conceitos de carga tributária, quais sejam, a carga tributária bruta, líquida e per capita, bem como sua relação com as bases de incidência e o reflexo na desigualdade.

3.1 CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA

Antes de entrar no conceito de carga tributária bruta propriamente dito, é importante destacar que a quantidade de tributos arrecadados por um país é consequência do modelo de Estado que a sociedade deste país quer construir. Analisar o tamanho de uma carga tributária sem levar em conta sua função ou mesmo focar apenas no aspecto quantitativo pode desvirtuar o debate e comprometer a busca de maior justiça fiscal. Independentemente de seu tamanho, a carga tributária será reflexo do modelo de Estado desejado, conforme mostra a Figura 1:

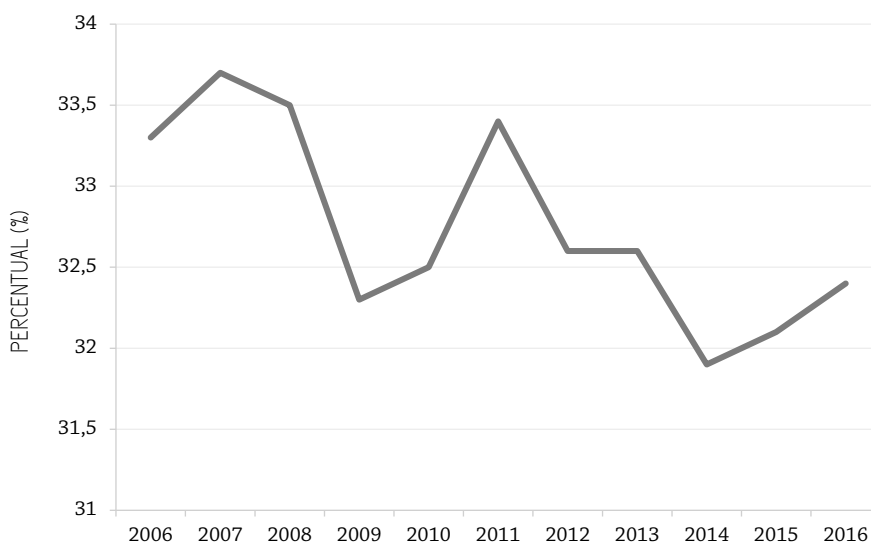
Figura 1 - Estado de Bem-Estar Institucional



Fonte: Elaboração própria.

A Carga Tributária Bruta (CTB) é medida através da relação entre a arrecadação de tributos (AT) e o Produto Interno Bruto (PIB), que é um indicador utilizado para medir a atividade econômica do País. O PIB é calculado pela soma, em valores monetários, de todos os bens e serviços finais produzidos numa determinada região, durante um período determinado. Em 2016, a AT foi de R\$ 1.925 trilhões e o PIB foi de R\$ 6.267 trilhões (BRASIL, 2017a), portanto, a CTB foi de 32,38%. O Gráfico 1 apresenta a evolução da carga tributária em relação ao percentual do PIB para o período de 2006 a 2016.

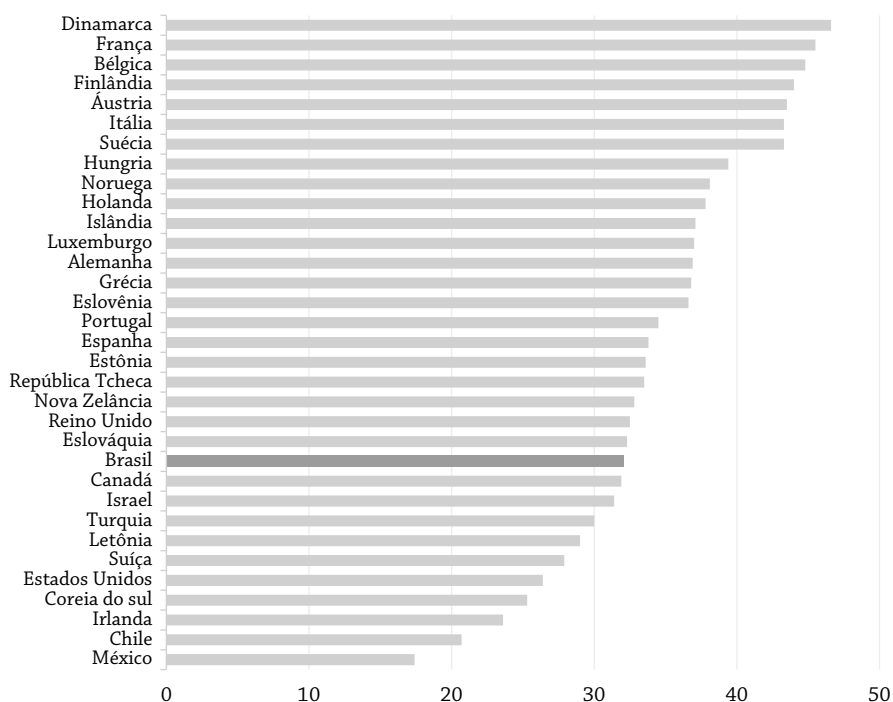
Gráfico 1 - Carga Tributária Bruta (2006-2016)



Fonte: Elaboração própria com dados de Brasil (2017a).

O Gráfico 2 mostra a comparação entre as cargas tributárias dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Brasil. Na comparação internacional, percebe-se que a carga tributária brasileira é próxima da média observada nos países-membros da OCDE. Em 2015, por exemplo, com uma carga tributária bruta de 32,1%, o Brasil figurava na 23ª posição em comparação aos países-membros da OCDE.

Gráfico 2 - Carga Tributária no Brasil e em países da OCDE (2015)



Fonte: Brasil (2017a).

Os dados apresentados no Gráfico 2 servem para demonstrar a comparação em números absolutos da CTB brasileira em relação a outros países. No entanto, não permitem que se faça uma comparação entre a capacidade dos Estados para a promoção das políticas públicas, pois existem grandes diferenças entre os países que devem ser levadas em consideração, como o tamanho do PIB, o tamanho da população, a extensão territorial, as bases predominantes de incidência da tributação e o contexto de desenvolvimento em que se encontram.

Além disso, um dado relevante é de que algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros. Um exemplo é a previdência social, que em alguns países é privada, não fazendo parte da carga tributária.

São indicados no Gráfico os percentuais dos recursos privados que são apropriados para o financiamento do Estado de maneira ampla, não sendo possível identificar quem é que efetivamente contribui com estes recursos ou a qualidade dos serviços públicos prestados. Assim, uma carga de 35% pode ser alta em um país e muito baixa em outro, devido às suas condições reais e aos déficits de desenvolvimento econômico e social em que se encontram.

3.2 CARGA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA (CTL)

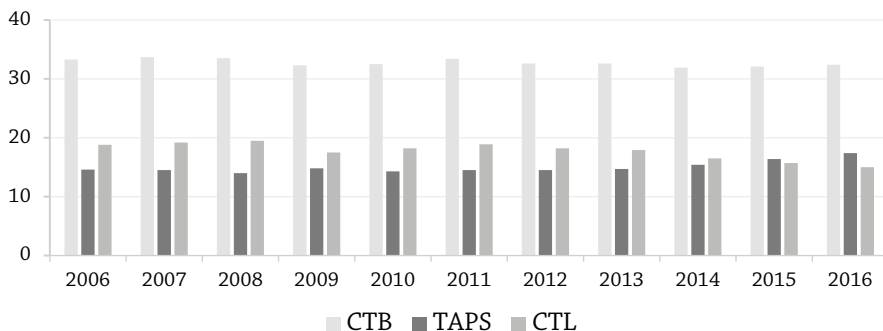
Para conhecer a quantidade de recursos efetivamente disponível ao Estado para financiar os serviços públicos, é necessário desmembrar a carga tributária e calcular a Carga Tributária Líquida (CTL) e a CTL menos juros (CTL-j). A CTL é obtida descontando da CTB o conjunto de transferências públicas e subsídios que são imediatamente devolvidos à sociedade, tais como: pensões, aposentadorias e outros benefícios previdenciários, bem como verbas assistenciais destinadas a idosos, famílias em situação de extrema pobreza/vulnerabilidade e/ou portadores de deficiências, além dos subsídios destinados ao setor privado. Em 2016, por exemplo, tais transferências representaram mais de 17% do PIB (BRASIL, 2017b).

As transferências públicas incluem:

- Previdência do setor público e do setor privado;
- Saques do FGTS e PIS/PASEP;
- Fundo de Amparo ao Trabalhador (inclui seguro-desemprego);
- Benefício de Prestação Continuada (BPC), concedido ao idoso, com 65 anos ou mais, e à pessoa com deficiência, de qualquer idade, que não possua meios de garantir o próprio sustento;
- Outros Benefícios (inclui Bolsa Família);
- Subsídios; e,
- Instituições Privadas sem Fins Lucrativos.

A Carga Tributária Bruta (CTB), as Transferências para Previdência e Assistência Social e Subsídios (TAPS) e a Carga Tributária Líquida (CTL) no Brasil, para o período de 2006 a 2016, em percentual do PIB, são demonstradas no Gráfico 3.

Gráfico 3 - CTB, TAPS e CTL no Brasil, % do PIB (2006-2016)



Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2017b).

A CTL é uma aproximação do montante dos recursos que os países podem dispor para a prestação de serviços públicos como saúde, educação e segurança, e para a construção e manutenção de estradas, pontes e outras obras, pois é necessário contabilizar as despesas decorrentes do endividamento público. Ou seja, descontando os valores correspondentes ao pagamento dos juros que decorrem da dívida pública, temos a carga tributária que corresponde à capacidade efetiva do Estado para fazer frente às políticas públicas.

Conforme ilustrado na Tabela 1, em termos comparativos, considerando os países-membros da OCDE, a CTL-j do Brasil em 2007 situava-se entre as mais baixas deste grupo. Países com cargas tributárias brutas semelhantes ou inferiores à do Brasil possuem bem mais disponibilidade para realizar investimentos públicos (CTL-j superior) do que o Brasil. Comparando a CTB do Brasil (34,7%) com a da Coreia do Sul (26,8%), observa-se que a Coreia tem 24,7% do PIB para aplicar em gastos públicos, enquanto o Brasil possui apenas 13,1% do PIB. De forma semelhante, a CTB e a CTL-j do Canadá correspondem respectivamente a 33,1% e 22,5% do PIB. Embora a carga tributária destes países seja semelhante à CTB do Brasil, a disponibilidade de gastos destes países é significativamente superior.

Tabela 1 - Análise comparativa da Carga Tributária Bruta

PAÍSES	CTB	TAPS	CTL = CTB-TAPS	JUROS LÍQ.	CTL-JUROS
Alemanha	39,2%	18,1%	21,1%	2,4%	18,7%
Brasil	34,7%	15,4%	19,3%	6,2%	13,1%
Canadá	33,1%	10,9%	23,2%	0,7%	22,5%
Coreia do Sul	26,8%	3,6%	23,2%	-1,5%	24,7%
Espanha	32,7%	13,4%	19,3%	1,2%	18,1%
Estados Unidos	28,4%	12,6%	15,8%	2,1%	13,7%
França	42,3%	18,9%	23,4%	2,5%	20,9%
Grécia	31,6%	18,5%	13,1%	0,1%	13,0%
Hungria	39,9%	16,9%	23,0%	0,5%	23,5%
Irlanda	30,8%	10,3%	20,5%	-4,6%	25,1%
Itália	42,5%	18,6%	23,9%	4,5%	19,4%
Japão	28,1%	12,1%	16,6%	0,7%	15,9%
Noruega	42,0%	13,5%	28,5%	-13,3%	41,8%
Nova Zelândia	36,5%	10,5%	26,0%	-0,9%	26,9%
Polônia	34,1%	14,9%	19,3%	1,6%	17,7%
Portugal	36,5%	16,8%	19,7%	2,9%	16,8%
Reino Unido	36,5%	13,8%	22,7%	1,8%	20,9%
Suécia	46,8%	16,5%	30,3%	2,6%	27,7%

Fonte: IPEA (2009).

3.3 CARGA TRIBUTÁRIA PER CAPITA

Embora mais precisa do que a CTB, a CTL-j ainda não permite comparar a capacidade do Estado brasileiro com outros países, pois não leva em conta o tamanho do PIB e da população. Portanto, é preciso considerar qual o volume de recurso que o Estado dispõe para investir em cada cidadão. A CTB per capita é um indicador que ajuda a compreender melhor a capacidade efetiva do Estado para a promoção de políticas públicas. A carga tributária por habitante de diversos países, referente ao ano de 2014, é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 - Carga tributária por habitante: comparativo internacional (2014)

(continua)

RANKING	PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	PIB PER CAPITA (PPP)	ARRECADAÇÃO CAPITA EM US\$
1	Luxemburgo	37,1	\$ 79.785,04	\$ 29.600,25
3	Noruega	43,2	\$ 55.008,77	\$ 23.763,79
4	Suécia	44,5	\$ 41.191,47	\$ 18.330,21
5	Dinamarca	48,1	\$ 37.657,20	\$ 18.113,11
6	Áustria	42,1	\$ 42.408,58	\$ 17.854,01
7	Bélgica	44	\$ 37.883,06	\$ 16.668,55
8	Holanda	38,7	\$ 42.193,69	\$ 16.328,96
10	França	44,2	\$ 35.547,96	\$ 15.712,20
11	Alemanha	37,1	\$ 39.028,39	\$ 14.479,53
13	Canadá	31	\$ 42.734,36	\$ 13.247,65
14	Reino Unido	35,5	\$ 36.941,06	\$ 13.114,08
16	Suíça	28,5	\$ 45.417,81	\$ 12.944,08
17	Itália	42,9	\$ 30.136,38	\$ 12.928,51
18	Estados Unidos	25,1	\$ 49.922,11	\$ 12.530,45
20	Austrália	25,6	\$ 42.640,28	\$ 10.015,01
23	Japão	27,6	\$ 36.265,75	\$ 10.009,35
24	Espanha	31,6	\$ 30.557,47	\$ 9.656,16
31	Grécia	31,2	\$ 24.505,04	\$ 7.645,57
32	Portugal	31,3	\$ 23.385,17	\$ 7.319,56
39	Polónia	31,7	\$ 20.591,75	\$ 6.527,59
40	Argentina	34,6	\$ 18.112,33	\$ 6.266,87
42	Rússia	29,5	\$ 17.708,74	\$ 5.224,08

Tabela 2 - Carga tributária por habitante: comparativo internacional (2014) (conclusão)

RANKING	PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA (% PIB)	PIB PER CAPITA (PPP)	ARRECADAÇÃO CAPITA EM US\$
43	Bahamas	16,4	\$ 31.382,41	\$ 5.146,72
44	Letônia	27,2	\$ 18.254,66	\$ 4.965,27
45	Botswana	28,1	\$ 16 820,29	\$ 4.726,50
46	Uruguai	27,2	\$ 15 910 80	\$ 4.327 74
47	Brasil	34,8	\$ 11.875,26	\$ 4.132,59
49	Turquia	25	\$ 15.001,41	\$ 3.750,35
50	Bulgária	26,1	\$ 14.311,58	\$ 3.735,32
52	Romênia	28	\$ 12.808,08	\$ 3.586,26
60	África do Sul	27,3	\$ 11.375 48	\$ 3.105 50

Fonte: Heritage Foundation (2014).

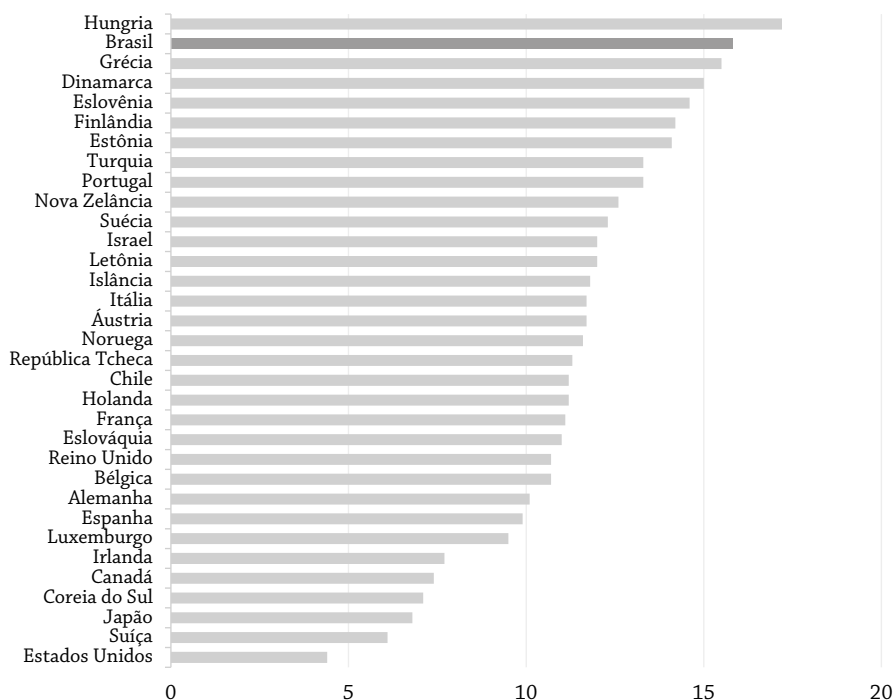
Observa-se que o Brasil, com U\$ 4.132,59 per capita, embora tenha uma CTB superior à do Canadá, por exemplo, dispõe de aproximadamente um terço dos recursos disponíveis naquele país para investir em cada cidadão. A simples comparação entre CTB dos diversos países conduz à falsa dedução de que o Brasil, por estar na 11ª posição entre os países da OCDE, disporia de recursos semelhantes àqueles países. No entanto, quando comparamos a CTB per capita, percebemos com muito mais clareza que o Brasil ocupa a 47ª posição, próximo de Botswana, Uruguai, Turquia e Bulgária.

3.4 CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA

Outra forma de medir a carga tributária é levar em conta as diferentes bases de incidência. Considerando que a tributação incide predominantemente sobre as bases consumo, renda e propriedade, é possível estabelecer uma comparação internacional para verificar o comportamento qualitativo da tributação brasileira em relação aos países-membros da OCDE.

A carga tributária sobre bens e serviços, em percentual do PIB, comparando países da OCDE com o Brasil, está representada no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Carga tributária sobre bens e serviços: países da OCDE e Brasil (2015)

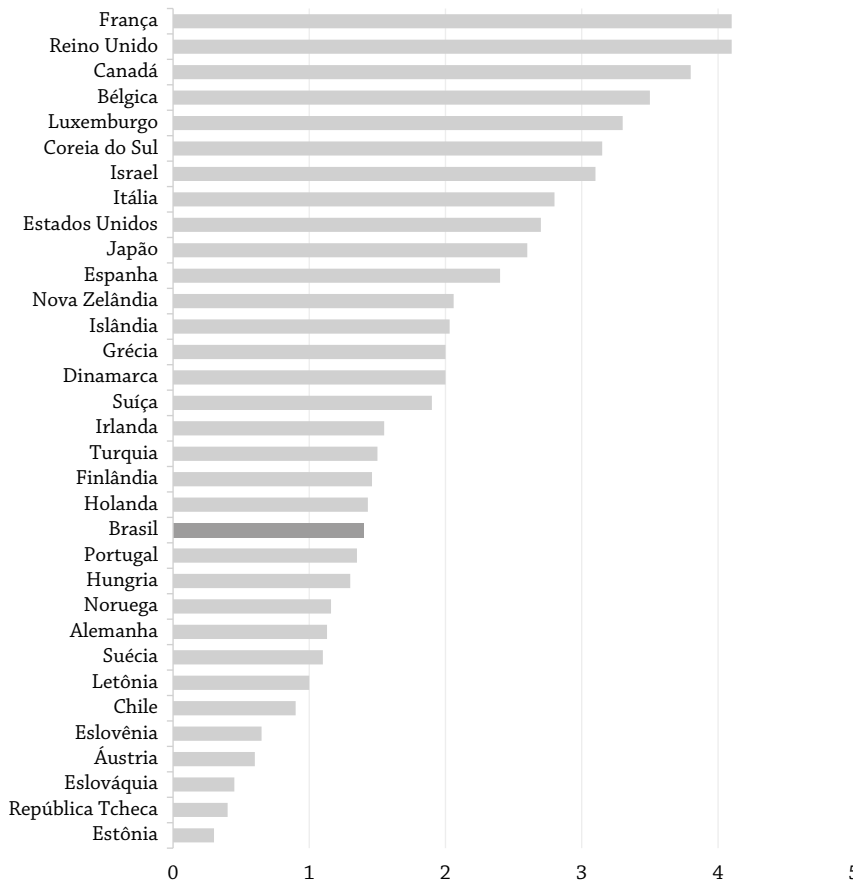


Fonte: Brasil (2017a).

O Brasil ocupa o segundo lugar no que se refere à tributação sobre bens e serviços, embora em termos de CTB esteja abaixo da média dos países da OCDE. A predominância da tributação sobre o consumo tende a produzir efeitos distintos em diferentes países. Isso porque o efeito regressivo depende em grande medida do nível de desigualdade em que se encontram as diferentes sociedades. Em um país com desigualdades sociais acentuadas, a tributação sobre o consumo tende a potencializar ainda mais a desigualdade, na medida em que atinge de forma mais expressiva as camadas de menor renda. Já em países com baixos níveis de desigualdade, a tributação sobre o consumo tende à neutralidade, uma vez que o nível de utilização das rendas pessoais no consumo tende a se aproximar.

Em relação à tributação sobre a propriedade, o Brasil encontra-se em um nível bastante reduzido em termos de percentual do PIB, quando comparado com os países da OCDE. O Gráfico 5 apresenta os dados sobre a carga tributária sobre a propriedade, em percentual do PIB, para o ano de 2015, considerando Brasil e países da OCDE.

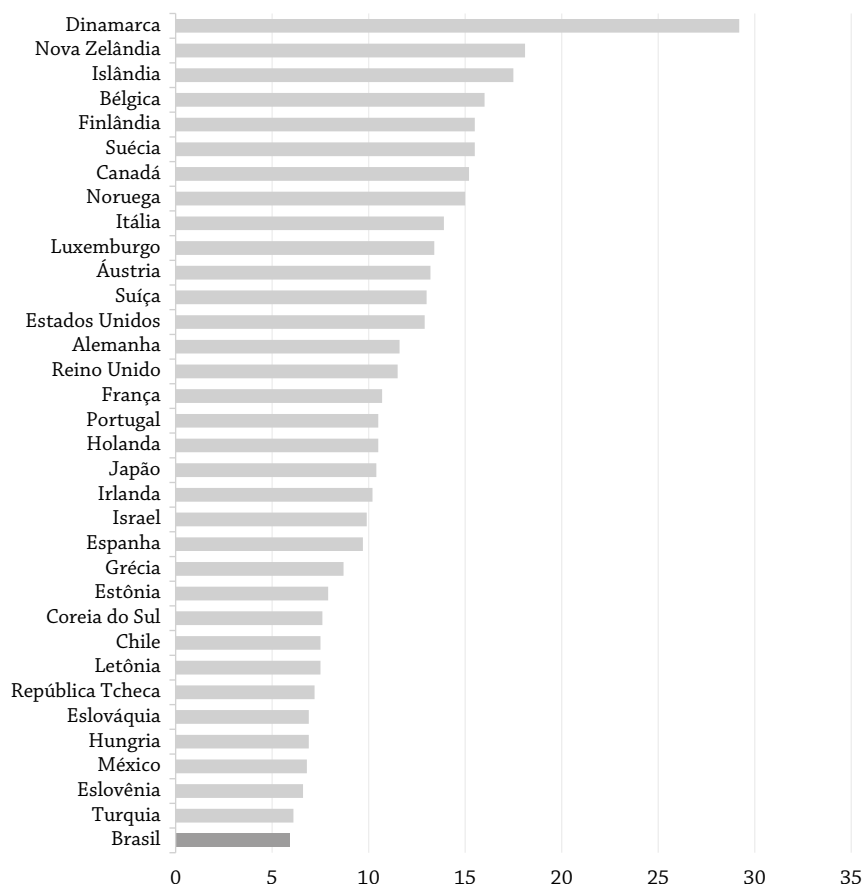
Gráfico 5 - Carga tributária sobre a propriedade: países da OCDE e Brasil (2015)



Fonte: Brasil (2017a).

O Brasil é um dos países com menor carga tributária quando a renda é tomada como base de incidência. A carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital, em percentual do PIB, considerando países da OCDE e o Brasil, referente ao ano de 2015 está expressa no Gráfico 6.

Gráfico 6 - Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital: países da OCDE e Brasil (2015)



Fonte: Brasil (2017a).

A composição da carga tributária entre tributos sobre consumo, renda e propriedade, é elemento determinante do efeito que a tributação vai produzir em relação à redução ou ao aprofundamento da desigualdade social. No entanto, é preciso ter em conta que este efeito se modifica em função do nível original de desigualdade em que se encontra a sociedade. Assim, em um país muito desigual, com grande concentração de renda e riqueza, a predominância dos tributos sobre consumo e a baixa tributação sobre renda e propriedade aumentam de forma substancial essa desigualdade. Ao contrário, em um país que já se encontra com

níveis reduzidos de desigualdade social, com baixa concentração de renda e riquezas, a composição da carga tributária não afetará de forma tão expressiva o nível de desigualdade social.

O caráter regressivo da tributação brasileira é profundamente impactante, pois a predominância da tributação sobre o consumo em relação à incidência sobre renda e propriedade resulta no aprofundamento das desigualdades sociais.

3.5 CARGA TRIBUTÁRIA E A DESIGUALDADE

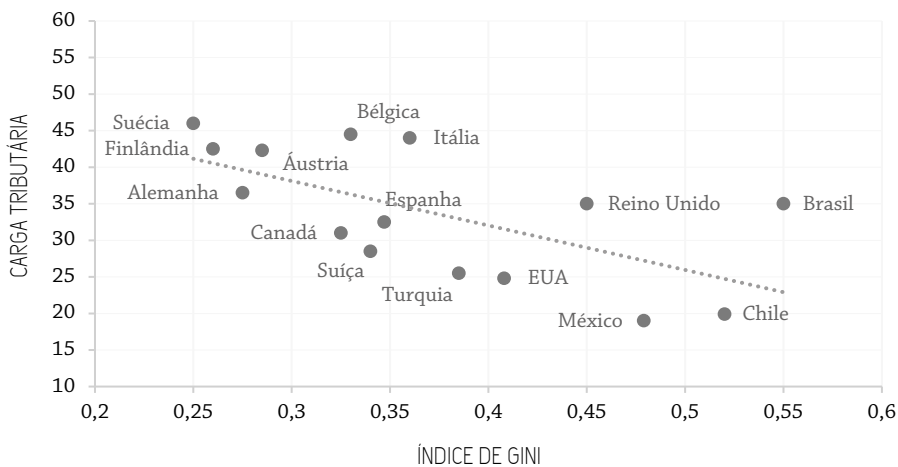
A composição estrutural da carga tributária brasileira é um dos fatores que determinam seu caráter regressivo. Assim, a própria cobrança dos tributos acaba promovendo a concentração de renda, aprofundando as desigualdades e criando pressão sobre os gastos públicos compensatórios, acarretando a diminuição da capacidade para a promoção do bem-estar.

Existe uma tendência de vinculação entre as cargas tributárias mais elevadas com os baixos índices de desigualdade social. O fato é perfeitamente compreensível, uma vez que Estados com mais disponibilidade de recursos conseguem implementar políticas públicas de melhor qualidade que tendem a reduzir as desigualdades sociais. No entanto, o Brasil não segue esta tendência, pois embora sua carga tributária seja semelhante à magnitude observada no Reino Unido, na Espanha, no Canadá e na Alemanha, seu nível de desigualdade é muito elevado, típico de países com cargas tributárias mais baixas. Isso, em parte, pode ser explicado pela composição estrutural da carga tributária brasileira.

A relação entre a carga tributária e a concentração de renda em países selecionados, medida pelo Índice de Gini¹, referente ao ano de 2010, é apresentada no Gráfico 7.

(1) O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um parâmetro internacional usado para medir a desigualdade de distribuição de renda entre os países, ou seja, ele também serve para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo de um país. Numericamente, varia de zero a um ou de zero a cem. O valor zero representa a situação de igualdade. O valor um está no extremo oposto. Fonte: <http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2048&catid=41&Itemid=49>.

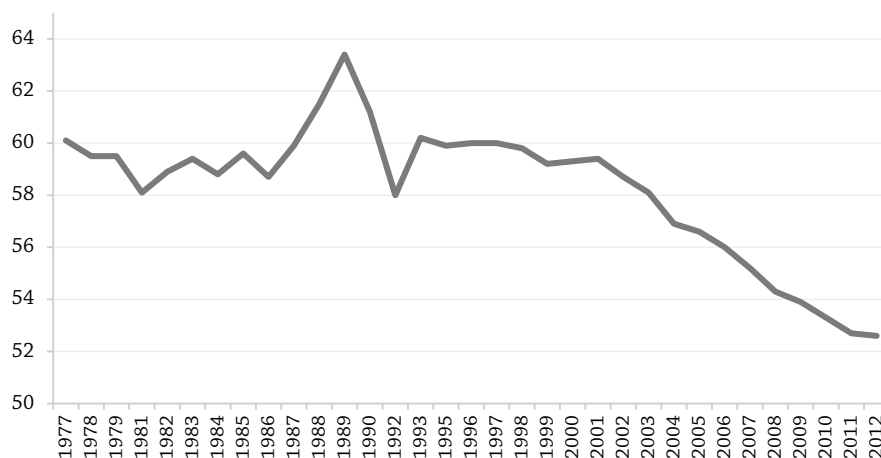
Gráfico 7 - Relação entre carga tributária e concentração de renda em países selecionados (2010)



Fonte: OCDE (2013) e PNUD (2013). Os dados do Brasil referem-se à 2011.

Estudos demonstram que a desigualdade no Brasil diminuiu em período recente, apesar de seu sistema tributário regressivo, de estar entre os países mais desiguais do planeta e de ocupar a posição de número 79 entre 188 países no cálculo do Índice de Desenvolvimento Humano (PNUD, 2016). No Gráfico 8, é demonstrada a série histórica do Índice de Gini desde os anos 1970.

Gráfico 8 - Comportamento do Índice de Gini

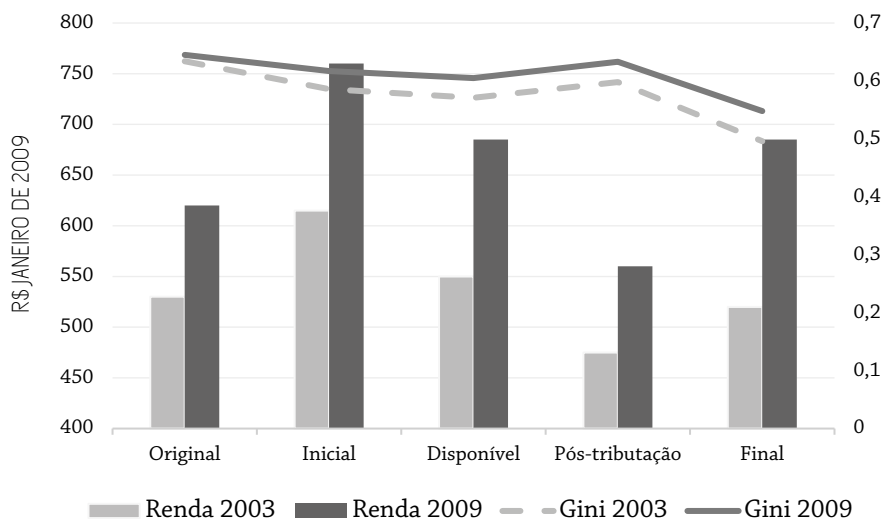


Fonte: Elaboração própria com base em Ipeadata (2016).

No ano de 2001, o Índice de Gini era de 0,596, passando a 0,518 em 2014. A redução foi possível, basicamente, pelas políticas públicas relacionadas com os gastos sociais, especialmente em saúde e educação.

Em conjunto, a tributação e os gastos sociais afetam a renda das famílias e conseguem, apesar da regressividade do sistema tributário, produzir um efeito final progressivo. A variação da renda domiciliar per capita média, em diferentes estágios da renda segundo a intervenção do Estado², correspondente aos períodos 2002-2003 e 2008-2009, bem como a evolução do Índice de Gini, nestes dois períodos analisados, é mostrada no Gráfico 9, onde as barras verticais representam as rendas e as linhas, o Índice de Gini.

Gráfico 9 - Comportamento do Índice de Gini e variação da renda domiciliar per capita, Brasil, correspondente aos períodos 2002-2003 e 2008-2009



Fonte: IPEA (2011), estudo realizado por Fernando Gaiger Silveira.

O efeito progressivo do gasto acentuou-se entre os anos 2003 e 2009. Quando se compara o Índice de Gini da renda original de 2003 com a mesma renda em 2009, observa-se uma mudança de patamar tanto do valor da renda monetária

(2) (i) *renda original*, que considera todos os rendimentos exceto os benefícios recebidos pelas famílias; (ii) *renda inicial*, que considera a renda original somada aos benefícios; (iii) *renda disponível*, que corresponde à renda inicial deduzido o pagamento de impostos diretos; (iv) *renda pós-tributação*, que deduz da renda disponível o pagamento dos impostos indiretos; e (v) *renda final*, que considera o acréscimo dos benefícios em espécie dos gastos em saúde e educação públicas.

familiar per capita como da desigualdade de sua distribuição. Em 2003, o gasto social apenas anulava a regressividade causada pela tributação indireta, sobre o consumo. Já em 2009, as famílias começaram a ter saldo positivo (IPEA, 2011).

As transferências diretas de benefícios previdenciários e assistenciais promovem um crescimento substancial da renda média (renda inicial) e, ao mesmo tempo, produzem uma redução da desigualdade. O Índice de Gini reduz ainda mais com a incidência da tributação direta (renda disponível), mas volta a subir de forma muito acentuada com a tributação indireta (renda pós-tributação). Com a introdução dos gastos sociais em saúde e educação públicas, percebe-se que a renda média (2009) retorna a patamares semelhantes aos existentes antes da tributação indireta, mas a desigualdade social reduz-se de forma bastante expressiva, demonstrando o caráter progressivo de tais gastos.

Fica evidente, portanto, que, diante de um sistema tributário regressivo, as transferências de renda, via previdência e assistência sociais, e os gastos em saúde e educação públicas são imprescindíveis para a redução das desigualdades sociais e para a garantia das condições mínimas de dignidade para a maioria da população brasileira. Também fica evidente a regressividade do sistema tributário, que se constitui em um grave obstáculo à redução das desigualdades sociais, pois anula em parte os efeitos que os gastos sociais poderiam produzir. Ao mesmo tempo, promove pressão sobre os gastos públicos de natureza compensatória, uma vez que uma parcela destes gastos serve tão somente para neutralizar a injustiça fiscal produzida pela forma regressiva de tributar.

REFERÊNCIAS

AFSHAR, C. Mitos Econômicos Brasileiros #3: “Não Faltam Recursos ao Estado, o Problema é que o Estado Gasta Mal”. **Novas Cartas Persas**, São Paulo, 02 jan. 2014. Disponível em: <<https://novascartaspersas.wordpress.com/2014/01/02/mitos-economicos-brasileiros-3-nao-faltam-recursos-ao-estado-o-problema-e-que-o-estado-gasta-mal/>>. Acesso em: 05 jan.2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 05 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 jan.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2016**: Análise por tributos e base de incidência. 2017a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. **Carga Tributária Líquida**. 2017b. Disponível em: <<http://www.spe.fazenda.gov.br/carga-tributaria-liquida/cargatributarialiquida2015.pdf>>. Acesso em: 04 jan.2018.

CATTANI, A. D.; OLIVEIRA, M. R. (Org.). **A Sociedade Justa e Seus Inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil**. Brasília: Ipea, jul. 2009. (Comunicados do Ipea, 23). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090707_comunicadoipea23.pdf>. Acesso em: 04 out. 2017.

_____. **Equidade Fiscal no Brasil**: Impactos distributivos da tributação e do gasto social. Brasília: Ipea, 19 mai. 2011. (Comunicados do Ipea, 92) Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em: 04 out. 2017.

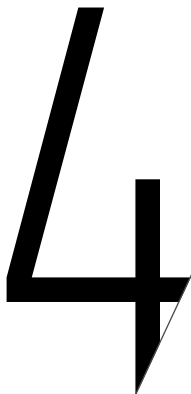
IPEADATA. **Banco de dados**. Atualizado em 2016. Disponível em: <<http://ipeadata.gov.br/Default.aspx>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

NOGUEIRA, V. M. R. Estado de Bem-Estar Social: Origens e Desenvolvimento. **Katálisis**, Florianópolis, n. 5, p. 89-103, jul./dez. 2001.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. **Banco de dados**. 2013. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2018.

PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO - PNUD. **Informe sobre Desarrollo Humano 2016**; Desarrollo humano para todas las personas. 2016. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2016_report_spanish_web.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2018.

RAMÍO MATAS, C. **Teoría de la Organización y Administración Pública**. 1 ed. Madri: Tecnos, 1999.



4

TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

LUIS ANTONIO WUNDERLICH DOS SANTOS

*Bacharel em Informática (PUCRS) e Direito (UFRGS).
Especialista em Direito Tributário (UFRGS). Auditor da
Receita Federal do Brasil.*

DÃO REAL PEREIRA DOS SANTOS

*Diretor de Assuntos Institucionais do Instituto Justiça
Fiscal e Auditor da Receita Federal do Brasil.*

MARIA REGINA PAIVA DUARTE

*Diretora Financeira do Instituto Justiça Fiscal e Auditora
da Receita Federal do Brasil.*

Qualquer tributo, independentemente da sua base de incidência, afeta, de alguma forma, a disponibilidade de renda das pessoas. Entretanto, a tributação direta sobre a renda é a que apresenta melhores condições de ser quantificada em função da capacidade contributiva, apresentando maior potencial de contribuir com a justiça fiscal. O presente capítulo é dedicado a analisar em maior profundidade as características da tributação incidente sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas.

4.1 IMPOSTO DE RENDA NA CF E NO CTN

No Brasil, a primeira disposição referente à tributação da renda é de 1843. Ao longo do Império houve outras ocasiões em que se tributou a renda, como, por exemplo, na Guerra do Paraguai. Em uma forma mais aproximada da estrutura vigente, o Imposto sobre a Renda (IR) foi instituído em 1922. Atualmente, a tributação sobre a renda é regida pela Constituição Federal (CF/1988), pelo Código Tributário Nacional (CTN) e por várias leis complementares e ordinárias, além da estrutura normativa administrativa.

4.1.1 IMPOSTO DE RENDA (IR) CONFORME A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A competência privativa da União para instituir impostos sobre a renda e proventos está prevista no art. 153 da CF/1988, nos seguintes termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

(...)

Nos termos dos artigos 157 e 158 da CF/1988, a arrecadação incidente na fonte, sobre pagamentos realizados pelos demais entes federativos, suas autarquias ou fundações, pertence aos próprios entes que efetuaram os pagamentos.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

(...)

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

(...)

Além disso, uma parte da arrecadação vai constituir os Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Distrito Federal e Fundo de Participação dos Municípios (FPM), cujos critérios de repartição estão previstos no art. 159 da CF/1988 (ver Quadro 6, Capítulo 2).

Embora o conceito de renda não esteja explícito na Constituição, a maior parte da doutrina entende, a partir da interpretação do texto constitucional, que a renda tributável é aquela que indica uma majoração do patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas em determinado lapso temporal. Esse acréscimo patrimonial decorre do cotejo entre entradas e saídas no patrimônio em um período de tempo.

Em conformidade com a doutrina, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu por unanimidade que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, mencionada no art. 153, III, da CF/1988, é relacionada ao acréscimo patrimonial, ao afirmar no Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP que: “Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.” Portanto, é consenso entre a doutrina e a jurisprudência de que o conceito de renda decorrente da Constituição considera a apuração de um acréscimo patrimonial. Na prática, entretanto, o imposto incide também sobre grande parcela da renda que não necessariamente representa acréscimo patrimonial.

Além dos princípios gerais do sistema tributário - capacidade contributiva, legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e não confisco - discutidos no Capítulo 2, o inciso I, § 2º, do art. 153 da Constituição Federal, determina de forma inequívoca que os princípios da generalidade, universalidade e progressividade devem ser observados na tributação sobre a renda nos seguintes termos:

- **Universalidade:** incidência sobre todas as espécies de rendas e proventos;
- **Generalidade:** imposto pago por todas as pessoas, respeitada a capacidade contributiva; e,
- **Progressividade:** aplicação de alíquota maior quanto maior a base de cálculo (renda ou acréscimo patrimonial).

Como os demais impostos, o IR é um tributo não vinculado, pois não há a exigência de contraprestação específica (CTN, art. 16). É classificado como um tributo direto, na medida em que o ônus é suportado pelo próprio contribuinte. Quanto à capacidade contributiva, o IR deveria ser, em tese, progressivo.

4.1.2 IMPOSTO DE RENDA CONFORME O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Os artigos 43, 44 e 45 do CTN tratam da tributação sobre a renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (incluído pela Lei Complementar nº 104/2001).

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (incluído pela Lei Complementar nº 104/2001).

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

O legislador infraconstitucional não pode exacerbar os preceitos estabelecidos na CF/1988. Portanto, o conceito de renda segundo o CTN não pode contrariar o entendimento de acréscimo patrimonial derivado do texto constitucional. Segundo o art. 43 do CTN, portanto, a renda deve abranger os acréscimos patrimoniais decorrentes de salários, rendimentos financeiros, ganhos de capital, montantes obtidos por pessoas jurídicas em suas operações e, até mesmo, ganhos financeiros decorrentes de atividades ilegais. Já os proventos de qualquer natureza, como o próprio texto já explicita, são os demais acréscimos patrimoniais.

Veremos mais adiante que parte significativa das rendas tributadas, especialmente aquelas decorrentes do trabalho, não representa acréscimo patrimonial efetivo, e ainda assim constitui base de incidência tributária, em decorrência, basicamente, das diferenças entre o conceito jurídico de renda, definido na legislação tributária, e o seu conceito econômico. Por outro lado, outras rendas, mesmo enquadrando-se na premissa do acréscimo patrimonial, são amparadas por tratamentos privilegiados, imunidades³ e isenções.

Considerando o conceito de renda como acréscimo patrimonial, é importante salientar as limitações impostas pelos princípios tributários supramencionados, entre as quais podem ser destacadas aquelas decorrentes da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A legislação ordinária e as normas administrativas, também limitadas pela CF/1988 e pelo CTN, detalham quais os fatos jurídicos e econômicos que compõem a renda, assim como as entradas e saídas a serem consideradas para fins de apuração do Imposto de Renda.

4.2 PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA

O IR é devido pelas pessoas físicas (IRPF) e jurídicas (IRPJ). Conforme art. 44 do CTN, a base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

As pessoas jurídicas poderão apurar o IR com base no lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, cujos conceitos são discutidos a seguir.

(3) Imunidade: não incidência de tributo prevista na Constituição Federal/1988.

4.2.1 LUCRO REAL

O lucro real é a regra geral de apuração do IR pelas pessoas jurídicas, que é obtido a partir da escrituração contábil completa. É o lucro verdadeiro, que reflete a realidade econômica da pessoa jurídica, apurado com base em todas as suas operações contábeis. A base de cálculo do IRPJ é o lucro fiscal. Inicialmente, era utilizado o resultado contábil da empresa (lucro contábil). Posteriormente, foi adotado o conceito de lucro fiscal, que altera o lucro contábil a partir da adição ou exclusão de determinados elementos que devem ser considerados ou desconsiderados para fins de lançamento do IR. As empresas deveriam então apurar o lucro contábil, com base em sua escrituração (diário e demais livros contábeis), e posteriormente realizar os ajustes previstos na legislação fiscal, registrados no livro de apuração do lucro real, que é um livro fiscal. Portanto, a base para apuração do lucro fiscal é o lucro contábil. Como exemplo de apuração contábil, é apresentado um modelo de demonstração de resultado a seguir.

Figura 1 - Modelo de Demonstração de Resultado Contábil

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de produtos/Vendas de mercadorias/Prestação de serviços
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devoluções de vendas/Descontos incondicionais/Impostos e contribuições sobre vendas
= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-) CUSTOS DAS VENDAS
Custo do produto vendido/Custo da mercadoria vendida/Custo dos serviços prestados
= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas com vendas/Despesas administrativas
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS
Despesas financeiras
(-) Receitas financeiras
Variações monetárias e cambiais passivas
(-) Variações monetárias e cambiais ativas
OUTRAS RECEITAS E DESPESAS
Resultado da equivalência patrimonial
Venda de bens e direitos do ativo não circulante
(-) Custo da venda de bens e direitos do ativo não circulante
= RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IR E DA CSLL
(-) Provisão para Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)
= LUCRO LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES
(-) Debêntures, empregados, participações de administradores, partes beneficiárias, fundos de assistência e previdência para empregados
= RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Fonte: Elaboração própria, com base no art. 187 de Brasil (1976).

De 2008 a 2014, deveriam ser considerados os ajustes decorrentes do Regime Tributário de Transição (RTT) na apuração do IRPJ, criado com o objetivo de adaptar as empresas brasileiras aos padrões contábeis internacionais.

A partir de janeiro de 2014, as seguintes Pessoas Jurídicas (PJ) estão obrigadas à apuração do IR com base no lucro real:

- Cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78 milhões (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6,5 milhões (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses. O limite foi estabelecido pela Lei nº 12.814/2013;
- Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, e entidades de previdência privada aberta;
- Cujos lucros, rendimentos ou ganhos de capital sejam procedentes do exterior;
- Que usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, garantidos por legislação tributária;
- Que tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei nº 9.430/1996 no decorrer do ano-calendário;
- Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); e,
- Que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

4.2.2 LUCRO PRESUMIDO

O *lucro presumido* é o regime que permite às empresas optantes a apuração do seu lucro não pela sistemática de apuração contábil do lucro, mas sim através da presunção de lucro, que é obtida a partir da aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta:

- **1,6%:** revenda a varejo de combustíveis e gás natural;
- **8%:** venda de mercadorias ou produtos; transporte de cargas; atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis); serviços hospitalares; serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, a partir de 01/01/2009; atividade rural; industrialização com materiais fornecidos pela pessoa que encomendou; e outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços);
- **16%:** serviços de transporte (exceto o de cargas); serviços gerais com receita bruta até R\$ 120 mil por ano;
- **32%:** serviços profissionais (médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.); intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens móveis e imóveis, ou direitos; serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN⁴ COSIT⁵ n° 6/1997); serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico.

Em regra, podem optar pelo lucro presumido as empresas não obrigadas à apuração do imposto com base no lucro real. Não há necessidade de escrituração contábil, exceto nos casos em que a empresa quiser distribuir lucros com isenção, além dos percentuais de apuração do lucro presumido.

4.2.3 LUCRO ARBITRADO

Conforme o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto n° 3.000/1999, a apuração do IR deve ser realizada com base no lucro arbitrado nas seguintes situações:

- O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte a revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para: (a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou, (b) determinar o lucro real;

(4) Ato Declaratório Normativo.

(5) Coordenação-Geral de Tributação.

- O contribuinte que deixar de apresentar, à autoridade tributária, os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do RIR;
- O contribuinte que optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira que deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior nos termos do art. 398 do RIR;
- O contribuinte que não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário.

Desde que as hipóteses do artigo anterior sejam confirmadas, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta (RIR, art. 531). Neste caso, o arbitramento é realizado nas mesmas bases do lucro presumido, mas com o acréscimo de 20% sobre os percentuais previstos para aquela forma de apuração. Exemplificando, para as atividades cuja presunção é de 8% sobre as receitas pelo lucro presumido, o percentual será de 9,6% caso sejam tributadas pelo lucro arbitrado.

Na hipótese de ser inviável identificar a receita bruta, o montante será determinado em procedimento de ofício (realizado pela fiscalização tributária), mediante a aplicação de um ou mais dos seguintes critérios (RIR, art. 535):

- Um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período, em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- Quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, permanente e realizável em longo prazo, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- Sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
- Cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- Quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- Quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamen-

to dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

- Oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- Nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

A alíquota aplicada é de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, com um adicional de 10% que incide sobre o que exceder a R\$ 20 mil, multiplicado pelo número de meses do período de apuração. Introduzido pela Lei Complementar nº 123/2006, o Simples Nacional é outro regime através do qual as pessoas jurídicas podem apurar os tributos federais.

Relevante destacar que, embora a modalidade de apuração pelo Lucro Real seja o método mais adequado de tributar as pessoas jurídicas, especialmente por representar de forma mais precisa os resultados econômicos das empresas, o estudo Dados Setoriais 2009/2013 (BRASIL, 2014b) revela que as empresas tributadas por este regime representaram, em 2013, apenas 3,02% do total de empresas brasileiras. No Lucro Presumido eram 21,26% e no Simples, 70,06%. A diferença de 5,65% corresponde às pessoas jurídicas imunes ou isentas do IR. Entretanto, em que pese a baixa quantidade tributada pelo Lucro Real, elas representam 77,26% da Receita Bruta acumulada e 78,31% da arrecadação de tributos federais⁶.

Para as pessoas físicas, a base de cálculo é a renda líquida, obtida pelo total dos rendimentos auferidos no ano-calendário, diminuído das deduções legais permitidas. Sobre a base de cálculo são aplicadas alíquotas progressivas, que atualmente variam entre 7,5% e 27,5%. Nos casos em que houver retenção na fonte, o imposto retido é considerado como antecipação do imposto devido. O item 4.4 analisa com mais detalhes o Imposto de Renda de Pessoa Física.

4.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A CF/1988 estabelece que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). Essa é uma regra geral, válida para todos os impostos, que deve também ser aplicada, como condição para efetivação da justiça fiscal, à carga tributária como um todo.

Entretanto, a carga tributária brasileira não atende a este princípio básico. A tributação brasileira é predominantemente estabelecida sobre tributos indire-

(6) IRPJ, CSLL, PIS/COFINS, IPI, INSS e outros.

tos, que incidem basicamente sobre o consumo, resultando em um sistema tributário regressivo, no qual quem tem menos capacidade contributiva acaba pagando mais, proporcionalmente à sua renda (ver Capítulo 3 deste livro). Conforme dados da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017a), em torno de 50% do que é arrecadado no País incide sobre o consumo. Comparando-se com os países que integram a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE), percebe-se que o Brasil possui carga tributária sobre patrimônio e renda significativamente inferior à média daqueles países, mas tributação sobre consumo bastante superior.

O aumento da progressividade do sistema tributário depende, portanto, de medidas que promovam o deslocamento de parte da carga tributária que incide sobre o consumo, e que onera mais as baixas rendas, para a parcela que incide sobre a renda e propriedade, com maior capacidade de onerar as parcelas mais ricas.

Além disso, é imprescindível que a progressividade na tributação sobre a renda seja efetiva. O legislador constitucional teve a precaução de exigir explicitamente a aplicação de alíquotas progressivas no caso do IR segundo a capacidade contributiva, (CF/1988, art. 153, § 2º, I).

A efetividade da progressividade resulta da modulação das alíquotas, de modo que quem tem renda menor terá alíquotas menores, enquanto que alíquotas maiores incidirão sobre rendas mais altas. A ideia é que quem possua maior capacidade de contribuir pague mais, em termos relativos, do que quem tenha menos condições. Este mecanismo enseja uma redistribuição de renda sob a forma de retorno do tributo à sociedade e é perfeitamente compatível com o princípio constitucional da solidariedade e com os objetivos fundamentais previstos no artigo 3º da Constituição Federal.

Atualmente, a progressividade do IRPJ é bastante tímida, sendo aplicada uma alíquota de 15% no lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, além de um adicional de 10% sobre as rendas superiores a R\$ 20 mil por mês no período de apuração. A apuração padrão atualmente é trimestral. Contudo, empresas que optaram pela tributação com base no lucro real podem apurar o imposto anualmente, se desejarem.

Na Tabela 1, demonstra-se um exemplo de cálculo do IRPJ. O lançamento do IRPJ será de R\$ 19 mil para uma pessoa jurídica cuja base de cálculo foi de R\$ 100 mil em um determinado trimestre. Neste caso, além da incidência da alíquota de 15%, haverá a incidência de uma alíquota de 10% sobre a renda tributável que superar R\$ 20 mil por mês no período da apuração.

Tabela 1 - Exemplo de apuração do IRPJ

BASE DE CÁLCULO	R\$ 100.000,00	
¹ Alíquota (%) 15		
² Adicional (%) 10	Rendas superiores a R\$ 20 mil	
APURAÇÃO		
IRPJ	¹ R\$ 100.000,00*15% =	R\$ 15.000,00
	² (R\$ 100.000,00 – R\$ 60.000,00)*10%=	R\$ 4.000,00
	Total (alíquota + adicional)	R\$ 19.000,00

Fonte: Elaboração própria, com base na legislação vigente.

Já em relação às pessoas físicas, embora as alíquotas previstas apresentem relativa progressividade, diversos elementos acabam concorrendo para transformar o IRPF em um imposto regressivo para rendas mais altas, tais como a isenção concedida aos rendimentos decorrentes de lucros e dividendos distribuídos, alíquotas diferenciadas para rendimentos de capital, ausência de alíquotas mais elevadas para altas rendas e redução gradativa do valor das faixas de incidência em função da não correção dos valores da tabela.

4.4 DECLARAÇÃO DE AJUSTE DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA (DIRPF)

Em relação ao imposto que incide sobre a renda de pessoa física (IRPF), a tributação abrange duas formas de apuração (regimes de tributação), quais sejam: completa e simplificada. A diferença entre os regimes diz respeito apenas às despesas dedutíveis. Na apuração completa, o contribuinte apura o seu imposto devido a partir do cotejo do total de seus rendimentos e das despesas dedutíveis permitidas em lei. A base de cálculo resulta da diferença entre os rendimentos tributáveis e as despesas dedutíveis. Na apuração simplificada, em vez de utilizar efetivamente as despesas dedutíveis, o contribuinte pode utilizar uma estimativa calculada segundo a aplicação do percentual de 20% sobre os rendimentos. O valor máximo de deduções é limitado por lei. No exercício de 2017, o limite foi de R\$ 16.754,34.

Nem todos são obrigados a apresentar a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF). Em 2017, a declaração deveria ser apresentada por aqueles contribuintes que atendessem a qualquer um dos seguintes requisitos:

- a) recebimento de rendimentos tributáveis acima de R\$ 28.559,70 em 2016;
- b) recebimento de rendimentos isentos, não tributáveis ou exclusivos na fonte acima de R\$ 40.000,00 em 2016;
- c) realização de operações em bolsa de valores ou onde tenha apurado ganho de capital em 2016; posse ou propriedade de bens em valor superior a R\$ 300.000,00 em 2016; e
- d) outras situações.

Nos demais casos, os contribuintes estavam dispensados de apresentar a DIRF. Existem particularidades em relação ao tipo de declaração a ser apresentada, conforme a situação do contribuinte, quais sejam:

- ajuste anual;
- final de espólio; e,
- saída definitiva.

Na declaração de ajuste anual, os rendimentos informados podem ser recebidos de pessoas jurídicas ou físicas, recebidos pelo titular ou dependentes, no País ou no exterior. Os rendimentos tributáveis incluem aqueles decorrentes de trabalho, aluguéis, pensão alimentícia, atividade rural, rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) e outros. São, também, declarados os rendimentos isentos, tais como parcela isenta de aposentadoria, bolsas de estudo, rendimentos de cadernetas de poupança, lucros e dividendos recebidos, transferências patrimoniais, e outros, bem como os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, que incluem o 13º salário e rendimentos de aplicações financeiras, entre outros.

Para fins de apuração do imposto, as despesas classificadas como dedutíveis são subtraídas dos rendimentos tributáveis, incluindo, por exemplo, gastos com saúde, despesas com instrução, despesas com dependentes ou alimentandos, despesas com previdência, pensão alimentícia e outras. No caso do regime simplificado, os rendimentos são diminuídos pelo percentual legal de 20%, limitado ao valor máximo definido em lei, como explicado anteriormente.

Em atendimento à progressividade, atualmente existem quatro faixas de alíquotas que aumentam em função do crescimento da base de cálculo (ver a tabela a seguir). A forma de incidência das alíquotas é gradual. A gradualidade estabelece que o imposto é apurado através da segmentação da renda do contribuinte nas faixas vigentes e da aplicação das alíquotas cabíveis a cada faixa da renda, ao invés de multiplicar diretamente a alíquota cabível à base de cálculo. A tabela do IR bus-

ca facilitar o cálculo, apresentado para cada faixa de renda a parcela que deve ser deduzida devido à gradualidade. Desta forma, o imposto pode ser calculado multiplicando diretamente a alíquota cabível pela base de cálculo, e reduzindo a parcela a deduzir indicada na própria tabela. A gradualidade evita variações acentuadas no IR entre contribuintes cujas rendas sejam semelhantes embora classificadas em faixas distintas.

Tabela 2 - Tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) no Brasil, exercício 2017, ano base 2016

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA	PARCELA A DEDUZIR (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,76 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,80 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,60 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: Brasil (2015a).

A DIRPF possui também formulários anexos, preenchidos em situações específicas, tais como: ganho de capital, atividade rural e renda variável. Também é importante observar que o sistema tributário prevê, em algumas situações, a hipótese de um terceiro ser responsável pela retenção na fonte do imposto devido pelo contribuinte. Esta alternativa é utilizada na tributação da pessoa física há muito tempo. A tributação na fonte facilita o controle e arrecadação do tributo pela União em especial no pagamento de salários, quando a fonte pagadora (empregador) retém o imposto devido pelo contribuinte (empregado) mensalmente. Como regra, os rendimentos auferidos no período compreendido entre 01/jan e 31/dez devem ser declarados na DIRPF do ano seguinte, e os valores retidos na fonte da pessoa física ao longo do ano são considerados como antecipação do imposto devido na declaração de ajuste.

Os rendimentos considerados na DIRPF são classificados em: tributáveis, isentos, e tributados exclusivos na fonte, decorrentes de ganhos de capital e rendimentos variáveis. Ou seja, são rendimentos produzidos pelo produto do capital, do trabalho, da combinação entre ambos, ou de outros acréscimos patrimoniais.

4.5 TRATAMENTO DIFERENCIADO ENTRE AS RENDAS E A REGRESSIVIDADE DO IRPF

De forma semelhante à tributação brasileira vista no seu conjunto, a tributação do IRPF é também regressiva na prática, em relação às maiores rendas, embora sejam aplicadas alíquotas progressivas e exista a previsão constitucional da obediência aos princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade.

Ao comparar os rendimentos obtidos por pessoas de diferentes classes de renda, haverá progressividade exclusivamente nas situações em que sejam considerados unicamente os rendimentos tributáveis. Ou seja, quando a única fonte de rendimentos for o salário, existe progressividade, ainda que seja tímida, na tributação sobre a renda. A timidez da progressividade é decorrência da estrutura do sistema de alíquotas, que prevê apenas cinco (5) faixas de renda e uma alíquota máxima baixa.

Quando comparamos o Brasil com outros países do mundo, percebemos que efetivamente nossa alíquota máxima é bem inferior às praticadas naqueles países. Na Tabela 3 podemos verificar que a alíquota máxima do Brasil manteve-se abaixo de todas as médias de alíquotas máximas consideradas. Mesmo em relação aos países da América Latina, a alíquota máxima do Brasil, de 27,5%, é inferior aos 32,54%, média dos demais países (inclusive o Brasil). Relevante observar também que o Brasil até final da década de 1980 praticava alíquotas máximas para o IRPF de 50% a 65%, durante mais de 40 anos.

Tabela 3 - Comparativo entre as alíquotas máximas do Brasil com as médias das alíquotas máximas dos países considerados, em % (2010-2017)

PAÍS/ANO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Brasil	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50	27.50
Média Global	31.53	31.11	31.61	30.90	31.09	30.81	30.97	31.46
Média América Latina	31.96	31.22	31.73	31.30	31.25	31.42	31.36	32.40
Média OCDE	40.76	40.40	40.89	41.78	41.78	41.10	41.74	42.28
Média América do Sul	31.96	31.22	31.73	31.30	31.25	31.42	31.36	32.40

Fonte: Elaboração Própria partir de KPMG (2018).

O problema central que compromete a progressividade da tributação sobre a renda, no entanto, resulta da falta de isonomia no tratamento entre as diversas formas de rendas, tornando a progressividade praticamente inócua. De fato, os diferentes tipos de renda são tratados no Brasil de forma desigual. O exemplo mais contundente da falta de isonomia é a previsão de isentar os lucros e dividendos distribuídos, estabelecida no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Cabe salientar que, anteriormente a esta lei, os lucros eram tributados:

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

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista⁷.

§ 2º A não incidência prevista no *caput* inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial⁸.

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial⁹.

Portanto, haverá incidência de IRPF sobre o salário de pessoa física que ganhe R\$ 2 mil ao mês, enquanto não incidirá o imposto sobre rendimentos recebidos em lucros ou dividendos, mesmo que se trate de milhões de reais.

Este tipo de discrepância contraria os princípios discutidos até agora, ignora a capacidade contributiva e fere diretamente a progressividade. Esta situação ofende o princípio da universalidade (tributar todas as rendas) e também da generalidade (tributar todas as pessoas).

A alegação de ocorrência de bitributação foi uma das principais justificativas apresentadas em defesa desta isenção, pois os valores seriam tributados tanto

(7) Incluído pela Lei nº 12.973/2014.

(8) Incluído pela Lei nº 12.973/2014.

(9) Incluído pela Lei nº 12.973/2014.

através do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica quanto da pessoa física. Este argumento revela uma profunda confusão conceitual. A bitributação ocorre quando o mesmo fato gerador é tributado por mais de um ente tributante, ou seja, há duas onerações sobre o mesmo fato. É, também, descartada a ocorrência de *bis in idem*, que resulta de situações nas quais o mesmo fato gerador é tributado mais de uma vez pelo mesmo ente tributante. No caso da distribuição de lucros, trata-se de dois contribuintes distintos – pessoa jurídica e pessoa física –, que não se confundem, além de serem dois fatos geradores distintos. Até mesmo a base de cálculo pode ser diferente, na medida em que nem todo o lucro precisa necessariamente ser distribuído. Portanto, a tributação dos lucros e dividendos distribuídos no IRPF não configura bitributação nem *bis in idem*.

No exemplo hipotético apresentado na Tabela 4, é demonstrada a injustiça fiscal do sistema tributário brasileiro na qual a incidência do IRPF pode ser nula para contribuintes com alta capacidade contributiva.

Tabela 4 - Exemplos de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Exercício 2017

TIPOS DE RENDIMENTOS	CONTRIBUINTES			
	A	B	C	D
Rendimentos Tributáveis	40.000,00	60.000,00	120.000,00	12.000,00
Rendimentos Isentos	300,00	600,00	700,00	800.000,00
Rendimento Tributação Exclusiva	3.200,00	5.100,00	14.000,00	100.000,00
TOTAL DE DEDUÇÕES	7.532,35	9.532,35	17.532,35	45.532,35
Dependentes	2.156,52	2.156,52	2.156,52	2.156,52
Despesas c/ instrução	3.375,83	3.375,83	3.375,83	3.375,83
Despesas médicas	2.000,00	4.000,00	12.000,00	40.000,00
DEDUÇÕES (sistema simplificado)	8.000,00	12.000,00	16.754,34	16.754,34
BASE DE CÁLCULO	32.000,00	48.000,00	102.467,65	0
IMPOSTO DEVIDO	686,42	3.166,49	17.746,28	0
ALÍQUOTA EFETIVA (%)	1,72	5,28	14,79	0

Fonte: Elaboração própria, com base na legislação relativa às declarações do IRPF.

Uma das situações mais debatidas nos últimos anos é o fenômeno chamado de “pejotização”, que ocorre quando uma pessoa física cria uma pessoa jurídica para receber o mesmo tratamento tributário desta última. Inicialmente, esta situação era comum com vistas a burlar a legislação trabalhista. A pessoa física constituía uma pessoa jurídica para prestar serviços à outra com a intenção de disfarçar a relação de emprego. Evidentemente, isso trazia também reflexos na apuração dos tributos devidos por esta pessoa física travestida de jurídica, tanto em relação ao imposto de renda como à contribuição previdenciária.

Desde 2005, existe uma previsão legal que permite que pessoas físicas que exerçam determinadas atividades sejam tributadas como pessoas jurídicas. Esta alternativa, prevista no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, fere os princípios estudados e tende a produzir injustiças fiscais e iniquidades.

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil.

O referido artigo 50 da Lei nº 10.406/2002, por sua vez, diz que:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Portanto, a isonomia de tratamento entre as rendas, independentemente de sua origem, é fundamental para que a progressividade seja efetiva. Um estudo desenvolvido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017b) contém uma radiografia completa dos dados declarados para fins da tributação da renda das pessoas físicas. Esse estudo revela que os rendimentos isentos e não tributáveis representaram quase 50% dos rendimentos tributáveis em 2017. Por sua vez, os lucros e dividendos distribuídos totalizaram em R\$ 269,41 bilhões, correspondendo a aproximadamente 32% dos rendimentos isentos. A Tabela 5 identifica os percentuais de rendimentos tributáveis, isentos e não tributáveis e sujeitos à tributação exclusiva.

Tabela 5 - Rendimentos declarados na DIRPF, Exercício 2017

RENDIMENTOS	VALORES EM BILHÕES
Tributáveis	R\$ 1.620,10
Isentos e Não Tributáveis	R\$ 844,05
Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva	R\$ 281,32
Total de Rendimentos	R\$ 2.745,47

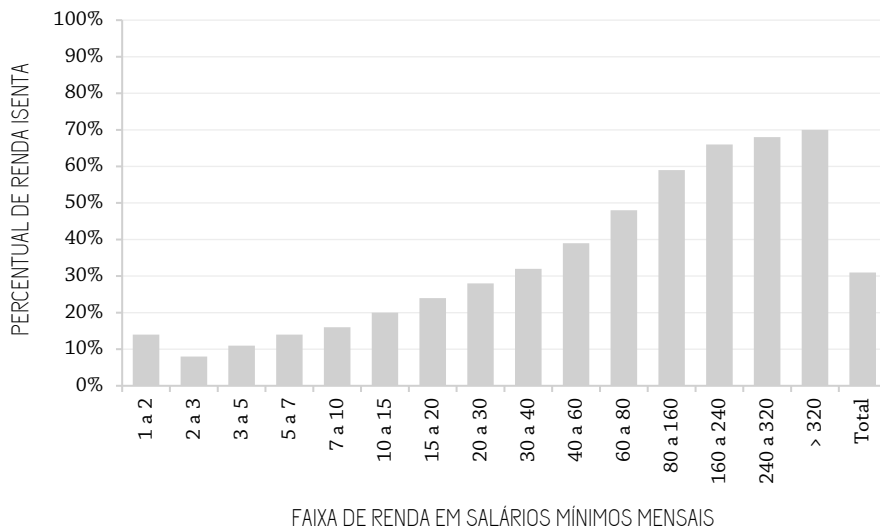
Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2017b).

O Instituto Justiça Fiscal (IJF), analisando dados das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, ano-calendário 2013, apresentou em 2016 o Projeto Isonomia, com proposta de submeter todas as rendas, independentemente da origem, à mesma tabela progressiva. Além disso, propôs, no mesmo estudo, a implementação de uma nova tabela composta por alíquotas marginais bem mais elevadas, com vistas a promover uma progressividade efetiva no IRPF.

Quando tomamos em consideração os dados publicados pela RFB referentes às declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas, ano-calendário 2015, fica muito claro que a falta de isonomia no tratamento da renda declarada produz desigualdade nas alíquotas efetivas entre os contribuintes de menor renda e de maior renda, prejudicando a progressividade. A base de cálculo do imposto é apenas uma parte da renda total e reflete uma falsa ideia da capacidade contributiva, ou seja, não corresponde à capacidade real de pagamento do contribuinte.

O Gráfico 1 apresenta o comportamento da participação das rendas isentas na “Renda Total Declarada” por faixa de renda mensal em salários-mínimos. Os dados demonstram que há uma relação crescente entre a “Renda Total Declarada” e a “Renda Isenta e Não Tributável”, o que explica o alto grau de desoneração dos contribuintes mais ricos. Para as faixas de “Renda Total Declarada” superiores a 160 salários mínimos, aproximadamente 70% é composta por “Renda Isenta e Não tributável”.

Gráfico 1 - Razão entre o nível de Renda Isenta e Não Tributável e a Renda Total Declarada por faixa de rendimento total em salários mínimos mensais, em %



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados de Brasil (2017b).

A grande concentração de riqueza nas faixas de rendas mais altas fica evidente na distribuição dos valores médios dos bens e direitos declarados. A Tabela 6 demonstra que o patrimônio médio (bens e direitos) dos contribuintes por faixa de rendimento total é bastante desigual. Quem ganha até 10 salários mínimos mensais, ou seja, quase 80% dos declarantes, possui patrimônio médio inferior a R\$ 100 mil, enquanto aqueles 0,11% dos declarantes com renda superior a 320 salários mínimos mensais possuem patrimônio médio de quase R\$ 44 milhões.

Tabela 6 - Demonstrativo da distribuição dos bens e direitos, renda média por faixa de renda, IRPF (2016)

(continua)

FAIXA DE SALÁRIO MÍN. MENSAL	Nº DE DECLARANTES	%	RENDIMENTO MÉDIO (REAIS)	BASE DE CÁLCULO (RTL)	BENS E DIREITOS POR DECLARANTE (REAIS)
Até 1/2	1.301.366	0,05	317,77	201,98	104.715,60
1/2 a 1	573.674	0,02	8.576,67	3.662,64	67.813,28
1 a 2	1.227.268	0,04	14.403,96	11.898,48	110.580,57

Tabela 6 - Demonstrativo da distribuição dos bens e direitos, renda média por faixa de renda, IRPF (2016)

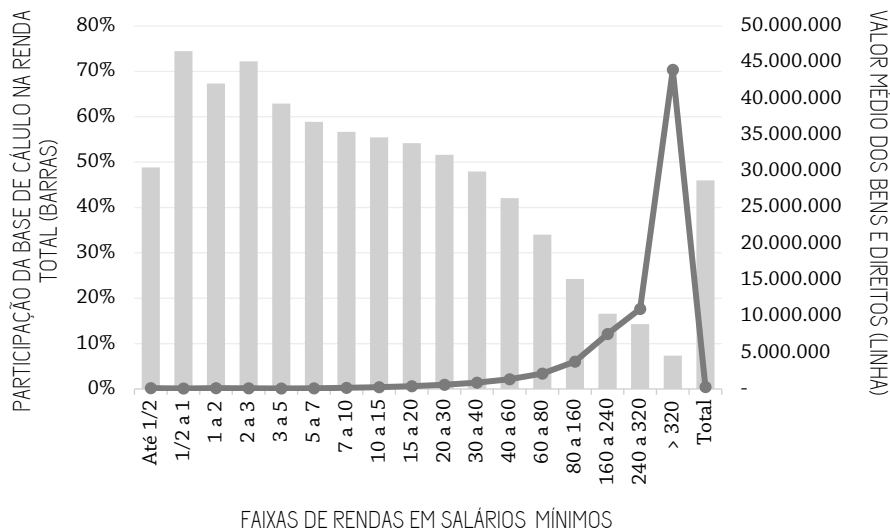
(conclusão)

FAIXA DE SALÁRIO MÍN. MENSAL	Nº DE DECLARANTES	%	RENDIMENTO MÉDIO (REAIS)	BASE DE CÁLCULO (RTL)	BENS E DIREITOS POR DECLARANTE (REAIS)
2 a 3	3.278.035	0,12	25.029,93	59.225,93	81.964,24
3 a 5	7.403.868	0,27	37.191,32	173.204,97	71.100,65
5 a 7	4.339.708	0,16	55.808,04	142.605,70	102.156,20
7 a 10	3.352.450	0,12	78.599,61	149.355,67	148.236,18
10 a 15	2.536.352	0,09	114.962,19	161.671,77	238.494,26
15 a 20	1.180.520	0,04	162.890,73	104.189,39	377.776,94
20 a 30	1.086.611	0,04	229.213,43	128.492,00	573.270,30
30 a 40	489.421	0,02	324.526,48	76.123,78	871.028,14
40 a 60	389.811	0,01	455.618,02	74.662,05	1.345.354,82
60 a 80	142.916	0,01	648.539,57	31.509,45	2.126.574,94
80 a 160	141.451	0,01	1.016.295,71	34.862,07	3.772.904,73
160 a 240	32.329	0,00	1.828.826,64	9.808,24	7.579.465,76
240 a 320	13.753	0,00	2.606.476,55	5.125,31	11.017.683,42
> 320	29.311	0,00	10.164.767,85	21.878,59	43.956.846,15
Total	27.518.844		93.930,04	1.188.478,01	261.398,72

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados de Brasil (2017b).

A correlação entre o baixo nível de tributação da renda e a concentração de bens e direitos é demonstrada no Gráfico 2, que representa a participação da base de cálculo (rendimento tributável, descontadas as deduções) na renda total combinada com o valor médio dos bens e direitos de cada faixa de renda. Menos de 10% da renda de quem ganha mais de 320 salários mínimos mensais é que corresponde à base de cálculo do IR, e é justamente este grupo que possui valor médio de patrimônio declarado de quase R\$ 44 milhões.

Gráfico 2 - Participação da base de cálculo na renda total e o valor médio dos bens e direitos declarados na DIRPF (2016)



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados de Brasil (2017b).

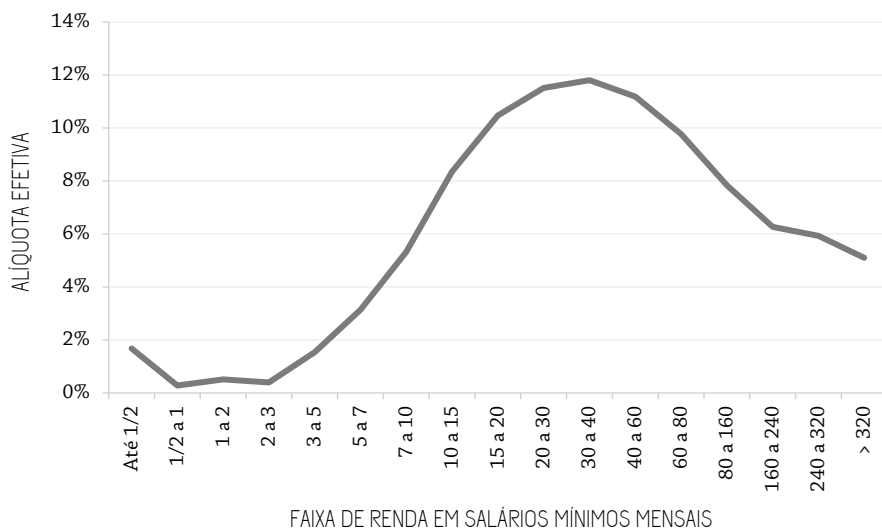
Outro dado relevante é o comportamento das alíquotas efetivas, que são calculadas dividindo-se o valor total de impostos pagos em cada faixa de renda pela renda total de cada faixa. Num sistema de tributação progressiva, as alíquotas efetivas devem apresentar um comportamento crescente na medida em que a renda cresce.

O IRPF, em 2015, foi responsável por uma arrecadação de R\$ 141,5 bilhões e, neste ano, as alíquotas e faixas de renda da tributação no IRPF no Brasil tinham a distribuição progressiva vista na Tabela 1 deste capítulo.

Se consideramos a renda total e o valor total devido de IRPF, ou seja, o valor constante nas declarações somado ao valor estimado de IR devido por tributação exclusiva (valor do rendimento sujeito a tributação exclusiva multiplicado por uma alíquota média de 15%), podemos calcular a alíquota efetiva, que é a razão entre o total pago e rendimento total, por faixa de renda considerada.

O Gráfico 3 demonstra que a alíquota efetiva cresce somente até a faixa de renda de 30 a 40 salários mínimos, chegando ao máximo de 11,80%, caindo, a partir daí, até chegar a 5,1% para indivíduos com renda superior a 320 salários mínimos mensais. Ou seja, quem ganha renda mensal superior a R\$ 252.160,00 (valor do salário mínimo de 2015) está sujeito a uma alíquota inferior (5,1%) à que está sujeito quem ganha entre R\$ 5.516,00 e R\$ 7.880,00.

Gráfico 3 - Alíquota efetiva por faixa de renda em salários mínimos mensais, IRPF 2016, ano-calendário 2015



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados de Brasil (2017b).

Relevante destacar ainda que quando não consideramos os rendimentos com tributação exclusiva, a alíquota efetiva da última faixa de renda cai para algo em torno de apenas 2,4%.

É evidente, portanto, que o principal motivo para a regressividade das alíquotas efetivas, a partir da faixa de renda de 30 a 40 salários mínimos, decorre da isenção para lucros e dividendos distribuídos pelas empresas, inclusive quando remetidos ao exterior, concedida pela Lei nº 9.249/1995, em flagrante desrespeito ao princípio da isonomia.

Diante deste quadro, aponta-se para a necessidade de alteração deste imposto com o objetivo de ampliar seu grau de progressividade, bem como ampliar sua participação no total da arrecadação tributária, contribuindo assim com a redução das desigualdades de renda no País.

Tendo como referência países integrantes da OCDE, percebe-se que a participação do Imposto de Rendas das Pessoas Físicas no Brasil está muito aquém do que poderia em termos de arrecadação total. Em 2016, o imposto sobre a renda das pessoas nos países da OCDE representava 24,39% da arrecadação total, enquanto no Brasil representou apenas 7,74%. Estima-se que a implementação de uma progressividade efetiva e o tratamento isonômico entre as rendas seja suficiente para mais do que dobrar a arrecadação deste tributo, permitindo promover-se

uma redução, no mesmo montante, dos tributos indiretos, melhorando, portanto, a qualidade do sistema tributário. Com base no estudo desenvolvido por Medeiros, Souza e Castro (2015), a Tabela 7 ilustra um resumo da distribuição das rendas per capita das camadas mais elevadas de renda, que correspondem aos 0,1%, 1% e 5% da população. A análise dos dados apresentados revela a enorme concentração da renda no topo da pirâmide social. Aproximadamente 11% de toda renda nacional (quase R\$ 500 bilhões) estão concentradas em apenas 0,1% da população.

Tabela 7 - Estimativa da renda per capita nos grupos mais ricos da população, exercício 2012

RENDA PER CAPITA	0,10%	1%	5%
Valor Anual	mais rico	mais rico	mais rico
Mínima	R\$ 871.700,00	R\$ 203.100,00	R\$ 57.600,00
Média	R\$ 2.373.500,00	R\$ 552.900,00	R\$ 197.700,00
% do PIB*	11%	25%	44%

Fonte: Medeiros, Souza e Castro (2015).

Nota*: PIB - Produto Interno Bruto

A evidente concentração de renda revelada no citado estudo, torna urgente o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, com vistas a promover a redução das desigualdades. A progressividade efetiva no Imposto de Renda das Pessoas Físicas e a elevação da participação da tributação da renda na arrecadação total são as principais medidas recomendadas para a construção de um sistema tributário mais justo. Aliás, segundo Piketty (2014), a progressividade agressiva do imposto de renda foi responsável pela criação do Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) na Europa e nos Estados Unidos. Ele observa que a forte tributação sobre a renda durante 50 anos foi um dos principais fatores para a superação da crise econômica caótica no período pós-guerra. A alíquota média marginal aplicada era de 81%. Ressalta, também, a importância da tributação sobre os lucros e dividendos para a elevação da poupança interna, condição imprescindível para o crescimento econômico.

4.6 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IMPOSTO DE RENDA (IR) NO BRASIL

Com base no histórico apresentado por Nóbrega (2014), podemos fazer uma breve análise sobre a evolução da tributação sobre a renda. A primeira menção do imposto de renda remonta ao ano de 1843. Na época, as alíquotas aplicadas variavam entre 2% e 10% e a incidência do imposto era restrita aos vencimentos recebidos dos cofres públicos. Apesar da reduzida base de contribuintes, limitada àqueles indivíduos que recebiam dos cofres públicos, o princípio da progressividade estava presente, na medida em que se eram previstas nove (9) faixas de alíquotas.

Nos anos 1920, alíquotas progressivas eram aplicadas sobre o rendimento líquido (rendimento bruto menos dedução). Além disto, a base de incidência foi ampliada, passando a serem tributados os rendimentos de comércio, indústria, valores mobiliários, ordenados e outros. Havia a previsão de órgão administrativo para lançar e cobrar o imposto. Na época, surgiam preocupações em relação à justiça tributária, no sentido de que o imposto deveria ser amplo e geral. Na medida em que foi ampliada a base tributária, o sistema gradualmente se tornava mais complexo.

A Constituição Federal de 1934 instituiu isenções para jornalistas, escritores e professores. Ou seja, privilégios tributários faziam parte da realidade brasileira mesmo naquela época. A progressividade das alíquotas foi mantida, sempre abrangendo várias faixas de renda. A Constituição assegurou a competência tributária privativa da União para o imposto sobre a renda. Nos anos 1940, o imposto sobre a renda passou a ser o tributo de maior arrecadação. Havia, inclusive, diferenciação de alíquota entre solteiros e casados, e entre contribuintes com ou sem filhos, sob a alegação de proteção à família. Foi, também, criada a viabilidade de instituir obrigações extraordinárias aos contribuintes, por exemplo, em períodos de guerra. Foram regulamentados, para fins tributários, os rendimentos produzidos no exterior, a declaração de espólio, a pensão alimentícia e outros itens.

As seguintes inovações adicionais foram estabelecidas entre 1944 e 1963: imposto sobre alienação de imóveis (1946); criação das isenções sobre aposentadorias por moléstia grave (1947); dedução de despesas médicas (1948); descontos para pagamentos antecipados; instituição do desconto na fonte dos salários, de acordo com estado civil e número de filhos (1954); dedução das despesas com instrução (1958); tributação do 13º salário (1962); instituição da declaração de bens (1962); entre outras. Em relação à tabela de alíquotas, enquanto na primeira tabela a alíquota máxima era de 8%, houve um incremento de alíquotas no período

entre os anos 1940 e 1960. Em 1944 e 1948, a alíquota máxima chegou respectivamente a 20% e 50%, permanecendo assim até 1961. Por outro lado, a faixa de isenção aumentava paulatinamente, visando beneficiar as classes de menor renda. A progressividade refletia a ideia de justiça fiscal e de obediência à capacidade contributiva. Em 1961, a tabela progressiva do IRPF era vinculada ao salário mínimo. Sem dúvida, o sistema era mais justo que o atual. A Tabela 8 apresenta as alíquotas progressivas do IRPF em 1961.

Tabela 8 - Alíquotas progressivas do Imposto de Renda da Pessoa Física (1961)

FAIXA DE SALÁRIOS MÍNIMOS (SM)	ALÍQUOTA (%)
Entre 24 e 30 vezes	1
Entre 30 e 45 vezes	3
Entre 45 e 60 vezes	5
Entre 60 e 75 vezes	7
Entre 75 e 90 vezes	9
Entre 90 e 120 vezes	12
Entre 120 e 150 vezes	15
Entre 150 e 180 vezes	18
Entre 180 e 220 vezes	22
Entre 220 e 260 vezes	26
Entre 260 e 300 vezes	30
Entre 300 e 350 vezes	35
Entre 350 e 400 vezes	40
Entre 400 e 500 vezes	45
Entre 500 e 600 vezes	50
Entre 600 e 800 vezes	55
Acima de 800 vezes	60

Fonte: Brasil (1961).

Conforme Nóbrega (2014),

Com a edição da Lei nº 4.154/1962, a alíquota de apuração do imposto progressivo alcançou, nos exercícios de 1963 a 1965, o percentual mais elevado da história do IRPF: até 65%. Na época, os países mais conhecidos do mundo adotavam tabela progressiva ampla com alíquotas diferenciadas e

mais elevadas para contribuintes com renda líquida maior, de forma que o pagamento do imposto fosse mais próximo da capacidade contributiva. O aumento das alíquotas da tabela progressiva foi um processo lento, que tomou impulso a partir da década de 1940. O imposto sobre a renda das pessoas físicas é o que mais se presta à consecução do objetivo de justiça fiscal, por permitir alíquotas mais elevadas para maiores rendimentos e por poder diferenciar a tributação conforme a origem do rendimento (NÓBREGA, 2014, p.73).

É possível identificar transformações relevantes entre 1964 e 1967, abrangendo reformas na forma de apuração do imposto sobre a renda e a introdução da política de estimular investimentos considerados de interesse econômico e social através de incentivos fiscais. Esta fase foi marcada pelo fim da imunidade de escritores, professores, jornalistas e magistrados; revogação dos benefícios instituídos sob a justificativa de proteção à família; e extinção de impostos cedulares. As alíquotas do imposto cedular variavam de acordo com a atividade declarada em cédulas (exemplo: cédula A, juros da dívida pública, 3%; cédula C, trabalho assalariado, 1%; cédula E, aluguéis, 3%). Em 1964, os conceitos de sonegação, fraude e conluio passaram a ser definidos em lei, e em 1966 foi promulgado o Código Tributário Nacional (CTN), que permanece vigente.

Em 1968, foi criada a Secretaria da Receita Federal e o Cadastro de Pessoa Física. Nos anos 1970, a complexidade da DIRPF aumentou, passando a incluir um maior número de informações, declaradas em vários anexos. Foram, também, alteradas as regras para a tributação sobre a atividade rural. Em 1975, surgia pela primeira vez a declaração simplificada. De 1976 até 1989, os aluguéis passaram a ser considerados como despesas dedutíveis. Em 1979, foi instituído o carnê-leão. Nos anos 1980, não havia relação entre a tabela mensal (mais gravosa) e a anual, resultando em um grande número de restituições envolvendo quantias elevadas que eram devolvidas em prazos longos. Essa situação foi solucionada em 1985. A tributação sobre o acréscimo patrimonial a descoberto foi introduzida em 1986. Em 1990, a DIRPF sofreu grandes alterações, deixando de ser classificada em cédulas. Quanto à progressividade, as nove (9) faixas com alíquotas variando de 10% a 45% vigentes no exercício de 1989 foram reduzidas para apenas três (3) classes em 1990, cujas alíquotas eram: zero (isenção), 10% e 25%.

A partir dos anos 1990, foi popularizado o preenchimento da DIRPF em computador. A viabilidade de declaração simplificada foi reintroduzida em 1996.

A tributação sobre lucros e dividendos, já abordada neste capítulo, pode ser melhor observada no Quadro 1, que apresenta um resumo da tributação de lucros e dividendos nos exercícios de 1926 a 1996.

Quadro 1 - Tributação de lucros e dividendos (1926-1996)

EXERCÍCIOS	TRIBUTAÇÃO
1926 a 1975	Os lucros e dividendos eram tributados na cédula F.
1976 a 1984	Havendo retenção de imposto na fonte, o contribuinte podia optar entre: oferecer os rendimentos de lucros e dividendos à tributação na declaração (cédula F) e compensar o imposto; incluir o total dos rendimentos como tributados exclusivamente na fonte; incluir parte como “rendimento incentivado” e o remanescente oferecer na cédula F ou considerá-los como tributados exclusivamente na fonte. Se não houvesse desconto na fonte, a opção dependia do valor. Se fosse até um limite, variável anualmente, podia ser lançado como “rendimento incentivado”; se superior, o excedente era tributado na cédula F.
1985 a 1986	Os lucros e dividendos podiam ser tributados exclusivamente na fonte ou na declaração. A opção pela tributação só na fonte para rendimentos de cédula F (lucros e dividendos) era feita em conjunto com os das cédulas A e B.
1987 a 1989	Os lucros e dividendos eram tributados exclusivamente na fonte ou oferecidos à tributação na cédula F.
1990 a 1996	Os lucros e dividendos estavam sujeitos à tabela progressiva da declaração ou eram tributados exclusivamente na fonte.

Fonte: Nóbrega (2014).

A partir de 1996 não houve grandes alterações na legislação. Os avanços observados incluíram o envio da declaração pela internet, a viabilidade de utilizar um sistema online ou mesmo efetuar a declaração por telefone. Em 2010, a DIRPF em formulário deixou de existir.

Durante os doze primeiros anos, o imposto de renda tinha pequena participação na arrecadação e, entre os cinco impostos federais, era o quarto colocado. No final da década de 1930, uma série de medidas deu novo fôlego ao imposto, que em 1943 alcançou o primeiro lugar em arrecadação, posição que alternou com o imposto de consumo, depois IPI, até 1978. A partir de 1979 liderou a receita de tributos de competência da União. Significativa foi a participação do imposto de renda (Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Fonte) nos últimos anos da década de 1970 e na primeira metade da década seguinte. A subida foi gradual e constante, até atingir em 1985 o recorde histórico de 57,3% (NÓBREGA, 2014, p. 111 e 112).

Na década de 1990, ocorreu forte oscilação na quantidade de classes de renda para aplicação da progressividade (de duas a quinze) e na alíquota máxima, que variou entre 8% e 65%.

O valor de isenção também sofreu flutuações ao longo do tempo. Seu reajuste nem sempre acompanhou os índices de inflação. Em alguns anos, foi maior e, em outros, menor. Mais desproporcional ainda foi o valor da maior alíquota da tabela progressiva, isto é, o valor da base de cálculo acima do qual todos os contribuintes se enquadravam na mesma alíquota (NÓBREGA, 2014, p. 130).

Ao analisar a evolução histórica do IRPF, é fácil verificar que houve redução na quantidade de faixas de incidência das alíquotas e um flagrante esvaziamento da progressividade deste imposto. Além disto, a amplitude entre as alíquotas de cada faixa foi reduzida e foram também reduzidas as alíquotas máximas. O sistema atual inclui mais contribuintes, proporcionalmente à população, sendo que parte considerável fica nas faixas mais baixas de renda. Com isso também, há um número menor de contribuintes isentos, ou seja, a base de contribuintes cresceu enquanto a distância entre as faixas diminuiu. Isto indica que o sistema ficou menos progressivo. Além disso, a falta de isonomia entre as rendas faz com que o princípio da capacidade contributiva fique prejudicado.

4.7 COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS

Em 2016, a tributação sobre a renda representou 19,97% e 6,47% respectivamente da arrecadação total e do PIB. No total, foram arrecadados aproximadamente R\$ 404,8 bilhões em 2016. O Brasil, além de ter uma carga sobre a renda e patrimônio menor que a maioria dos países, apresenta uma das cargas mais elevadas na tributação sobre o consumo. Além disto, o sistema brasileiro apresenta baixa progressividade em términos comparativos na tributação sobre a renda.

Comparando-se o Brasil com as médias praticadas nos países da OCDE e da América Latina e Caribe, percebe-se muito claramente as assimetrias entre as estruturas do sistema tributário. A Tabela 9 apresenta um comparativo entre a participação das bases tributárias renda, patrimônio, bens e serviços, contribuições sociais e outros, do Brasil, e as médias observadas na OCDE e nos países da América Latina e Caribe.

As médias consideradas foram a média superior da OCDE, que é a média observada nos países cuja participação da renda seja superior à média da OCDE. A média inferior compreende os países cuja participação seja inferior à média. E assim foi feito também com os países da América Latina e Caribe, de forma que temos 6 estruturas referenciais para comparar com o Brasil.

Tabela 9 - Comparativo entre a participação das bases tributárias na Carga Tributária Bruta no Brasil com as médias praticadas na OCDE e na América Latina e Caribe (ALC)

CARGA TRIBUTÁRIA (CT) %	RENDA	RENDA PF	RENDA PJ	RENDA NI	BENS E SERVIÇOS	PROPRIIDADE	CONTRIBUIÇÕES	OUTROS
Média superior da OCDE	44	31,9	10,8	1,4	30,6	6,6	16,8	0,3
Média da OCDE	34,06	24,39	8,86	0,81	32,44	5,76	25,84	0,53
Média Inferior da OCDE	25,7	18,1	7,2	0,3	34	5	33,4	13,2
Média Superior da ALC	35,49	11,25	21,11	3,81	48,26	3,2	11,69	1,21
Média Superior da ALC	36,49	12,25	22,11	4,81	49,26	4,2	12,69	2,21
Média Inferior da ALC	20,27	4,11	11,23	1,3	50,69	3,34	21,83	3,65
Brasil	20,86	7,74	8,53	4,59	41,26	6,26	28,51	3,11

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados estatísticos da OECD (2017).

Se considerarmos como referência os países com participação da tributação sobre a renda na carga total superior à média da OCDE, temos uma média de 44% da arrecadação total. Estão nesta lista países como Austrália, Canadá, Nova Zelândia, EUA, Suíça, Noruega, México, Chile, Peru, Suécia, Bélgica, Reino Unido, Japão, Coreia, Itália, Colômbia, Israel e Alemanha, entre outros.

Em relação à renda, o Brasil, com 20,86% da arrecadação total, situa-se abaixo da média da ALC, abaixo de todas as médias da OCDE e muito próximo à média inferior da ALC. A maior defasagem em termos de tributação da renda entre o Brasil e a média dos países da OCDE situa-se na tributação das pessoas físicas.

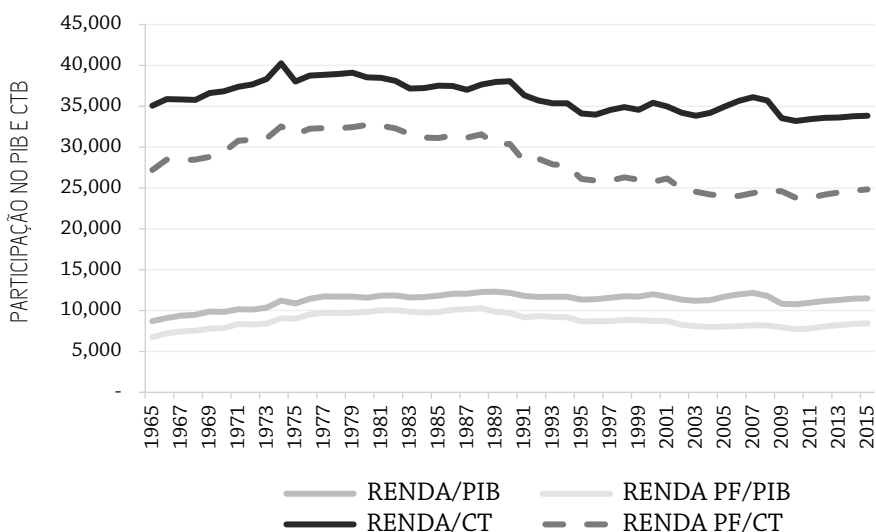
Em relação à tributação sobre a propriedade no Brasil, é relevante observar que, embora a participação desta base no Brasil situe-se próximo à média da OCDE, o equivalente ao IPVA na OCDE é considerado como tributo sobre bens e serviços. Assim, se excluirmos dos tributos patrimoniais o IPVA, e o localizamos junto aos tributos sobre bens e serviços, temos que a tributação patrimonial no

Brasil teria participação de 4,46% da CT. Já os bens e serviços teriam participação de 43,06%.

As bases bens e serviços (*incidência indireta*) e Renda (*incidência direta*), especialmente a renda das pessoas físicas, são as que mais se distanciam dos países considerados referenciais de modelos mais progressivos de tributação.

Analisando a evolução da tributação geral da renda e da tributação das rendas das pessoas físicas nos países da OCDE, percebemos que, tanto em relação ao PIB quando em relação à arrecadação total, estas bases sempre tiveram participação bastante expressiva, como demonstra o Gráfico 4.

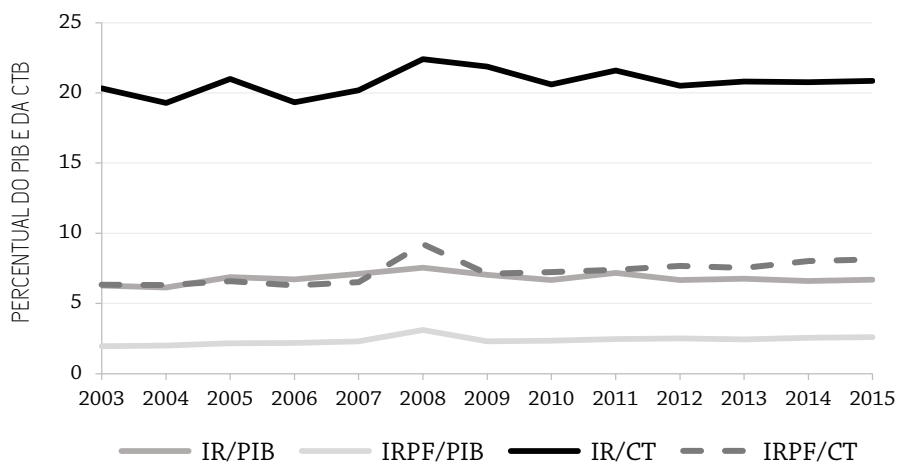
Gráfico 4 - Evolução da tributação da renda e da renda dos indivíduos na OCDE (1965-2013)



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados estatísticos da OECD (2017).

O Gráfico 5 apresenta a evolução, de 2003 a 2015, da participação destes mesmos tributos no Brasil, demonstrando a defasagem que ainda temos em relação aos países da OCDE no que se refere à tributação sobre a renda.

Gráfico 5 - Participação do IR e do IRPF no PIB e na Carga Tributária



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados estatísticos da OCDE (2017).

Observa-se, conforme os dados da Tabela 9, que o Brasil se situa abaixo de todas as médias verificadas. *Ou seja, pratica alíquota máxima, quantidade de alíquotas e valor de renda marginal inferiores à média dos demais países.* Além disso o Brasil privilegia as rendas de lucros e dividendos com isenção do IR. Com isso, não há outro resultado possível senão uma participação deste tributo tanto no PIB como na arrecadação total bem inferior às médias observadas (Tabela 9).

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 3.898, de 19 de maio de 1961. Isenta de pagamento de imposto de renda os vencimentos e salários de qualquer natureza, até o limite igual a cinco vezes o maior salário-mínimo vigente no País. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 mai. 1961. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-3898-19-maio-1961-353677-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962. Dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/1950-1969/L4154.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6404-15-dezembro-1976-368447-norma-atualizada-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 set. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1996/lei-9430-27-dezembro-1996-367738-norma-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 nov. 2005. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2005/lei-11196-21-novembro-2005-539221-norma-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mai. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/12814.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 mai. 2014a. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2005/lei-11196-21-novembro-2005-539221-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. **Diário Oficial da União**, Brasília DF, 22 jul. 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 1989. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1989/leicomplementar-62-28-dezembro-1989-363988-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp104.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2016**. Brasília, DF, 2017a. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>> Acesso em: 02 abr. 2018

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Grandes Números IRPF: Anos-Calendário 2007-2013**. Brasília, DF, 2014b. Disponível em : <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Grandes Números IRPF**: Ano-Calendarário 2016, Exercício 2017. Brasília, 2017b. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2016.pdf>>. Acesso em: 08 fev. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 588, de 2015**. Altera o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para tributar os lucros e dividendos recebidos de pessoas jurídicas. Brasília, DF, 08 set. 2015b. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123049>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL - IJF. **Isonomia entre as rendas, uma questão de justiça fiscal!** Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://ijf.org.br/wp-content/uploads/2016/01/PROJETO-ISONOMIA.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

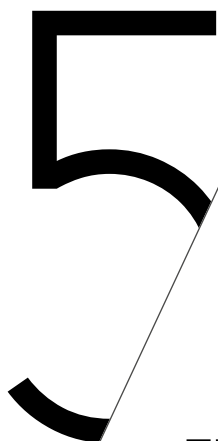
KPMG. **Individual income tax rates table**. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

MEDEIROS, M.; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. A. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Dados**: Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 7-36, jan./mar. 2015.

NÓBREGA, C. B. **História do Imposto de Renda no Brasil**: um enfoque da Pessoa Física (1922-2013). Secretaria da Receita Federal do Brasil: Brasília, 2014. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OECD. **Statistics (2017)**. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/>> Acesso em: 16 fev. 2018.

PIKETTY, T. **O Capital no Século XXI**. 1 ed. Editora Intrínseca: Rio de Janeiro, 2014.



TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO

CLAUDIA M. DE CESARE

Engenheira civil. MSc pela UFRGS e PhD pela Universidade de Salford, Inglaterra. Assessora em temas relacionados à tributação imobiliária da Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Alegre. Exatora da Receita Municipal. Membro do corpo de professores e pesquisadores ("Teaching Faculty") do Lincoln Institute of Land Policy. Membro do Conselho Consultor do International Property Tax Institute e membro do Instituto Justiça Fiscal.

Em um país marcado pela forte concentração de riqueza e profunda desigualdade social, a tributação ao patrimônio pode desempenhar um papel fundamental para a progressividade do sistema tributário. Em especial, os tributos que incidem sobre o patrimônio imobiliário contribuem não apenas para a captação de recursos públicos como também para distribuir os ônus e benefícios da urbanização de forma justa, recuperar investimentos públicos que resultaram na valorização de imóveis privados, combater a especulação imobiliária e a ociosidade da terra rural, e promover o desenvolvimento econômico. O objetivo deste capítulo é analisar os principais tributos ao patrimônio, debater suas principais características e seus efeitos regulatórios, e identificar desafios para o seu aperfeiçoamento.

5.1 BREVE HISTÓRICO

O Brasil é um país com uma longa tradição em tributação ao patrimônio imobiliário. A “décima urbana” foi instituída pela Real Coroa Portuguesa em 1808, sendo aplicada a alíquota de 10% sobre a renda líquida (aluguel efetivamente pago ou valor locativo arbitrado) extraída dos prédios urbanos. De acordo com a Prefeitura do Rio de Janeiro (2008), a arrecadação deste imposto foi descentralizada para as províncias em 1834. O nome do imposto foi alterado para “imposto sobre prédios” em 1873 e para “imposto predial” em 1881. Além disto, foi instituída em 1809 a tributação sobre a transferência dos imóveis (SISA), aplicando-se a alíquota de 10% (Alvará 3/1809).

Em 1891, a primeira constituição republicana garantiu aos estados a competência de instituir os seguintes impostos ao patrimônio imobiliário: (i) imposto sobre imóveis rurais e urbanos, que introduziu no País a tributação sobre a terra; e (ii) imposto sobre a transmissão de propriedade.

O direito de tributar os imóveis urbanos foi transferido aos Municípios na Constituição de 1934. A viabilidade de recuperar investimentos públicos em infraestrutura e equipamentos urbanos por intermédio da contribuição de melhoria foi, também, garantida aos Municípios. A competência dos Estados de tributar as transferências imobiliárias foi segmentada em dois impostos, quais sejam: (i) imposto que incide sobre *causa mortis* e doações (ITCD); e (ii) a transmissão, em caráter oneroso, de bens entre vivos.

Em relação ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja competência tributária foi delegada aos Estados, sua introdução no Sistema Tributário Nacional (STN) é relativamente recente. O imposto foi instituído por intermédio da Emenda Constitucional nº 27/1985 para substituir a

Taxa Rodoviária Única (TRU), cobrada pela União dos proprietários de veículos terrestres licenciados, cuja finalidade era financiar a construção e a manutenção de rodovias federais (BRASIL, 1985). Devido ao contínuo progresso na fabricação e venda de automóveis, a arrecadação da TRU crescia significativamente. Considerando que as principais estradas estavam construídas, a emenda citada extinguiu a taxa para instituir em seu lugar o IPVA, a ser pago pelos mesmos contribuintes, entretanto, desvinculado do financiamento das estradas.

Atualmente, a responsabilidade por instituir tributos ao patrimônio é compartilhada entre os três níveis de governo. Em nível nacional, cabe ao Governo Federal a tributação sobre os imóveis rurais nos termos do art. 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:...

VI - propriedade territorial rural;

(...)

Por sua vez, os Estados são responsáveis por tributar as transferências de imóveis por herança e doação, bem como a propriedade dos veículos automotores nos termos do art. 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

II - propriedade de veículos automotores.

O reconhecimento dos Municípios como entes federados, assegurado na Constituição Federal de 1988, fortaleceu a autonomia financeira municipal. Nos termos do art. 156 da Constituição Federal, os Municípios devem instituir os seguintes tributos sobre o patrimônio:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

A Emenda Constitucional nº 42/2003 autorizou o Governo Federal a transferir por intermédio de acordo, a fiscalização e cobrança do ITR aos municípios que assim optarem (art. 153, parágrafo 4º, inciso III, Constituição Federal).

Além disto, a viabilidade de cobrança de contribuição de melhoria em decorrência de obras públicas é assegurada aos três níveis de governo no art. 145:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

5.2 DESEMPENHO DOS TRIBUTOS AO PATRIMÔNIO

As preocupações a respeito do financiamento público na América Latina incluem não apenas a capacidade de captação de recursos, mas também a distribuição da carga tributária. Dificuldades crônicas associadas aos países latino-americanos incluem a profunda desigualdade social, pobreza e acentuada informalidade.

Não obstante o consenso de que a região permanece ocupando a posição de uma das áreas mais desiguais do mundo¹⁰, estudos relativamente recentes indicam progressos (não necessariamente estáveis) dos países na redução da desigualdade, pobreza extrema e na melhoria da economia (ARNSON; BERGMAN, 2012; TER-MINASSIAN, 2012; JIMÉNEZ, 2012). Os estudos, entretanto, são categóricos em afirmar que estes avanços estão relacionados ao crescimento dos investimentos públicos em políticas sociais, assim como ao aumento da qualidade dos empregos e do nível salarial.

Isto foi exatamente o que ocorreu no Brasil. Foram observados progressos importantes na redução da pobreza e desigualdade principalmente entre 2004 e 2014¹¹ (WORLD BANK GROUP, 2017), período no qual houve aumento na participação dos trabalhadores no mercado formal. Neste período, foi observada a queda de 11% na concentração de renda, medida pelo coeficiente de Gini (IBGE, 2015). O País atingiu em 2011 sua menor desigualdade de renda em trinta anos. No contexto brasileiro, a redução da desigualdade resultou de ações na área social, incluindo

(10) Jiménez e Martner (2014) estimam que, em média, o Índice de Gini da América Latina e Caribe é de 0,52%. No mesmo período, a média registrada pelos países da OECD foi de 0,33% e a concentração de renda no Brasil era superior a média da América Latina. Segundo o World Bank Group (2017), a desigualdade do Brasil é superada apenas por Colômbia e Honduras na América Latina e Caribe, e por poucos países da África subsaariana. De acordo com a Oxford Brasil (2017), a renda dos 5% mais ricos e dos 95% mais pobres da população é equivalente.

(11) Entre 2004 e 2014, aproximadamente de 28,6 milhões de brasileiros – aproximadamente 14% da população – saíram da pobreza (WORLD BANK GROUP, 2017). Conforme o IBGE (2015), a desigualdade foi reduzida para 0,498 em 2013.

o Programa Bolsa-Família e o Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego. Ou seja, os avanços não foram causados pela política tributária.

De forma semelhante ao modelo brasileiro, os sistemas tributários latino-americanos permanecem essencialmente regressivos, sendo incapazes de produzir efeitos significativos na redução das desigualdades, na medida em que sua grande fonte de geração de receita é a produção e o consumo, que representa mais de 50% da carga tributária (OECD, 2017). Não obstante as inúmeras reformas tributárias na América Latina (CLAVIJO, 2005; CETRÁNGOLO; GÓMEZ SABAINI, 2006; PNUD, 2006), a estrutura básica do modelo fiscal adotado permanece inalterada.

Inclusive o sistema tributário brasileiro, ao invés de amenizar, agrava a elevada disparidade gerada pelo mercado. Com base na análise de dados referentes aos anos de 2003 e 2009, o IPEA (2011) concluiu que a redução de 2,7% na concentração da renda gerada pela incidência de tributos diretos (aqueles que incidem sobre a renda e o patrimônio), é superada pelo crescimento de mais de 4% na desigualdade produzida devido aos tributos indiretos, que incidem sobre os bens e serviços, tais como: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programas de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Confins) e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

Devido à alta concentração da renda e riqueza na região, seria esperado que tributos com características mais progressivas assumissem maior importância no contexto latino-americano. Cabe mencionar que alguns autores consideram que a concentração de patrimônio, principalmente em relação à propriedade da terra, tende a ser mais forte do que a concentração da renda, especialmente nos países em desenvolvimento.

Doebele (1997) explica que a propriedade da terra é considerada a base da formação da riqueza e da posição social nestes países. Por sua vez, investimentos em bens imóveis eram tradicionalmente a primeira alternativa das famílias, por se tratar de uma aplicação protegida contra a inflação, historicamente elevada nestes países. Além disso, a propriedade imobiliária sempre foi protegida contra eventuais arbitrariedades integrantes de planos econômicos dos governos latino-americanos.

Contudo, a participação dos tributos ao patrimônio na carga tributária é extremamente baixa. Inclusive, os tributos ao patrimônio são mais importantes para países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) do que para os países latino-americanos.

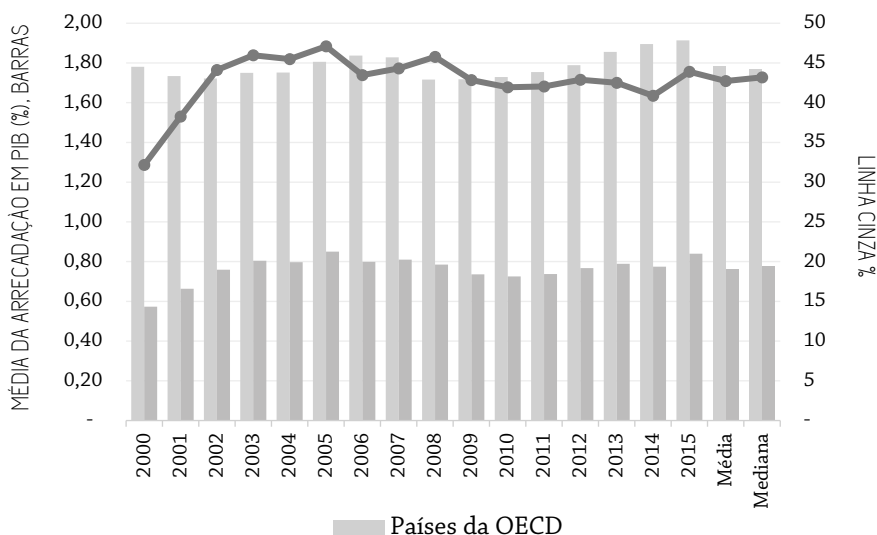
A arrecadação média dos tributos ao patrimônio representou apenas 0,80% do Produto Interno Bruto (PIB) para os países latino-americanos em 2015, cuja

carga tributária média foi de 22,8% do PIB, enquanto representou 1,91% do PIB para os países-membros da OCDE (OECD, 2017). Entre 1990 e 2015, a média da arrecadação representou 0,66% e 1,77% do PIB, respectivamente, para os países latino-americanos e membros da OCDE. Ou seja, a tributação ao patrimônio dos países latino-americanos representa menos de 50% da arrecadação média dos países da OCDE.

No mesmo período, a participação média dos tributos patrimoniais na carga tributária foi de 5,5% do PIB, enquanto que a participação média na carga tributária na América Latina foi de apenas 3,5%.

A Figura 1 ilustra as diferenças entre os dois grupos de países. Como se pode observar, os países latino-americanos arrecadam, na média, entre 25% e 45% do montante arrecadado pelos países da OCDE. A partir de 2002, as diferenças entre os dois grupos de países reduziram um pouco.

Figura 1 - Receita dos tributos ao patrimônio em PIB (%): países latino-americanos e países da OCDE



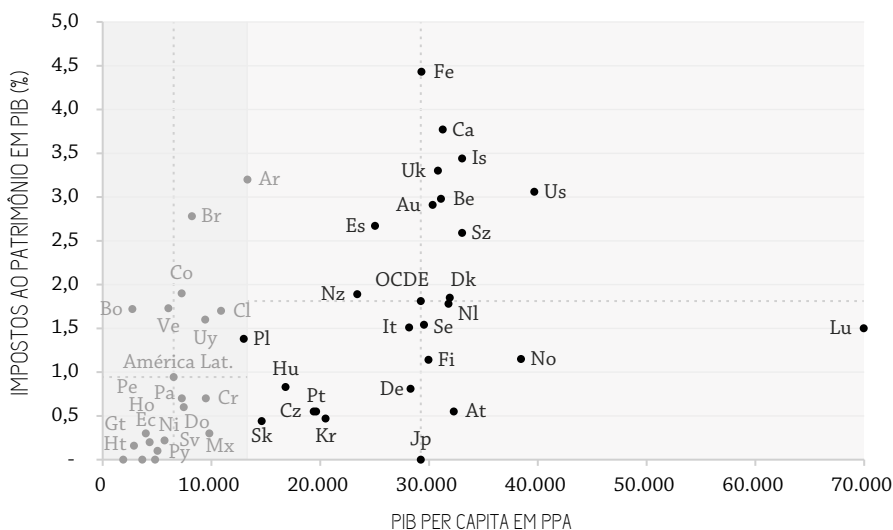
Fonte: Elaboração própria com base em dados da OECD (2017).

De Cesare e Lazo Marín (2008) buscaram compreender o desempenho dos tributos ao patrimônio como fonte de receita mediante a análise da sua relação com uma série de indicadores econômicos e sociais. Neste estudo, os dados referentes ao PIB foram ajustados para refletir a Paridade do Poder Aquisitivo (PPA). Ao ilustrarem de forma conjunta o comportamento dos países latino-americanos

e dos países-membros da OCDE (ver Figura 2), os autores concluíram que, embora a arrecadação destes países seja bem inferior, o comportamento interno de cada grupo de países é semelhante: é raro encontrar um país com baixo PIB per capita e alta arrecadação dos tributos ao patrimônio. A única exceção a esta observação é a Espanha.

Entretanto, os autores concluem que não se pode afirmar que o desempenho dos tributos ao patrimônio esteja diretamente associado à riqueza dos países, medida pelo PIB. Em relação aos países situados nos quadrantes de maior PIB per capita em cada grupo são observadas as duas situações: elevada riqueza e alta arrecadação; e elevada riqueza e baixa arrecadação, principalmente nos países latino-americanos. É importante salientar que metade da arrecadação do Brasil, que correspondia na época a 2,8% do PIB, era proveniente da Contribuição Provisória sobre as Movimentações Financeiras (CPMF), extinta em 2008.

Figura 2 - Receitas oriundas dos tributos ao patrimônio em função do PIB vs. PIB per capita ajustado em função da Paridade do Poder Aquisitivo (2002-2006): América Latina e OCDE



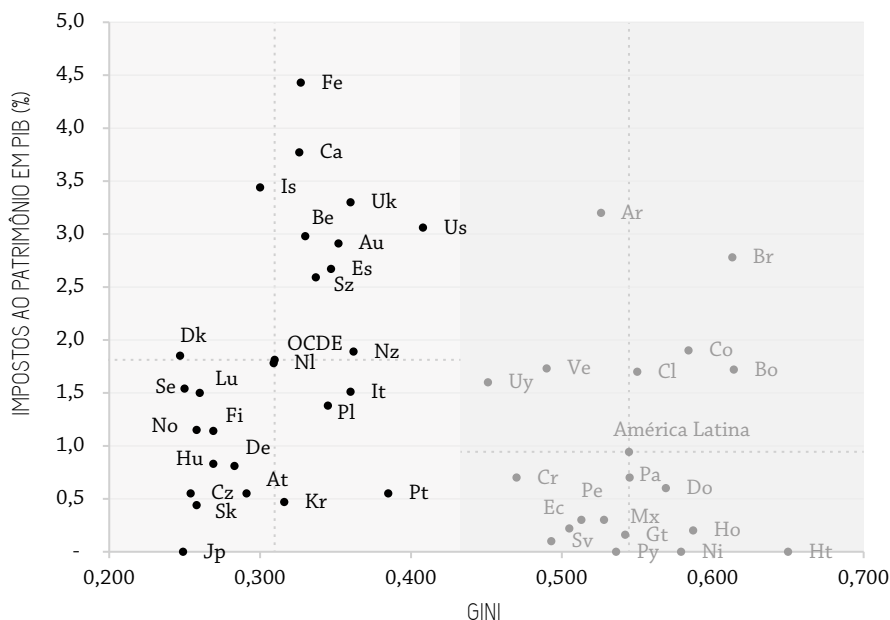
Fonte: Elaborado por De Cesare e Lazo Marín (2008)¹².

(12) Com base em dados extraídos das seguintes fontes: IBRD. **2007 World Development Indicators**. Washington: The World Bank, 2007 / PNUD. **Informe sobre Desarrollo Humano 2006**. Madrid: Mundi-Prensa Libros, 2006 / OCDE. **Revenue Statistics 1965-2005**. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006 / IMF. **Government Finance Statistics Yearbook 2005**. Washington: International Monetary Fund Statistics Dept, 2005.

Ao relacionar a tributação ao patrimônio em função do PIB e a concentração de renda (ver Figura 3), De Cesare e Lazo Marín (2008) concluem que onde existe mais igualdade na distribuição da renda nos países-membros da OCDE, independentemente do seu maior ou menor grau de riqueza, a tributação ao patrimônio não é tão relevante em termos de receita. Em contraste, os países com maior concentração de renda tendem a confiar mais fortemente nos tributos ao patrimônio como fonte de receita. Em relação aos países da América Latina, os autores observam que a relação não é clara. De forma contrária à desejada, diversos países latino-americanos com maior concentração de renda tendem a tributar menos o patrimônio (ver Figura 3).

Além disso, ao autores observaram certa tendência de redução da arrecadação dos tributos patrimoniais em países latino-americanos em função do aumento do nível de pobreza, bem como que a arrecadação tende a ser menor em países com o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) baixo. Embora alguns *insights* tenham sido extraídos deste estudo, grande variabilidade no desempenho dos tributos ao patrimônio não foi explicada pelas relações examinadas. Os autores sugerem que outros fatores, como vontade política, esforço fiscal e capacidade administrativa, tenham um poder determinante no desempenho destes tributos.

Figura 3 - Receitas oriundas dos tributos ao patrimônio em função do PIB vs. Índice de Gini (2002-2006)

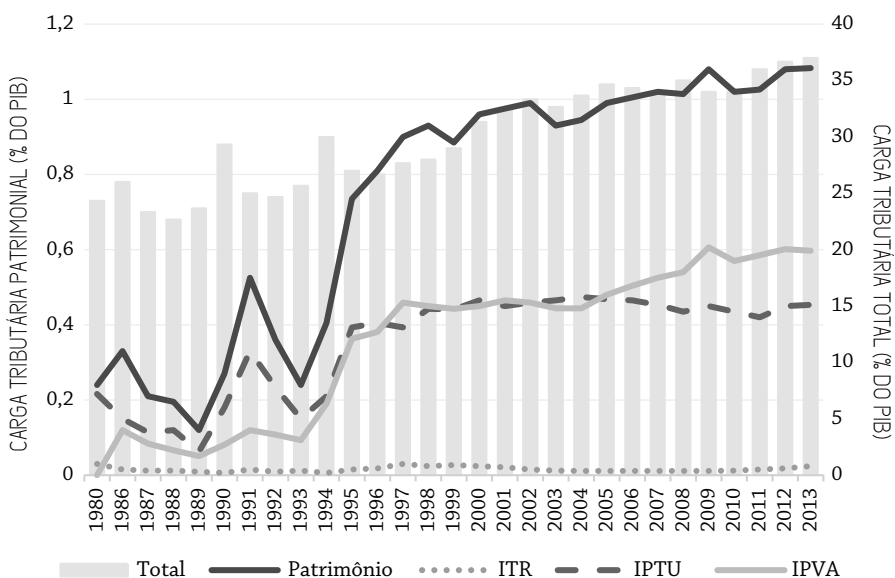


Fonte: Elaborado por De Cesare e Lazo Marín (2008). Ver nota de rodapé 12.

Analisando o caso brasileiro, a longa tradição dos tributos sobre o patrimônio imobiliário no País contrasta com o pobre desempenho destes instrumentos como fonte de receitas, prejudicando seus efeitos regulatórios benéficos. Afonso (2014) salienta os seguintes aspectos ao analisar a evolução dos tributos que incidem sobre o patrimônio em termos de receita.

- Considerando IPTU, ITR e IPVA, a carga tributária patrimonial cresceu 300,85%, de 1980 a 2013, enquanto que a carga tributária brasileira cresceu 52,16%. Entretanto, os tributos sobre o patrimônio têm um peso pequeno. Sua participação na carga tributária foi de 3,89% em 2013. Dos 12,8 pontos que a carga tributária aumentou nesse período, os tributos ao patrimônio responderam por apenas 0,80 pontos deste incremento (Figura 4).

Figura 4 - Evolução da carga tributária total e individual do IPTU, IPVA, ITR e CTB (1980-2013)



Fonte: Elaborado por Afonso (2014), com base no Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; FINBRA, STN; SRF.

- A importância do ITR na carga tributária é irrisória, sendo que seu melhor desempenho ocorreu em 1997, e ainda assim a arrecadação foi apenas 0,026% do PIB. No período todo, seu crescimento em termos de PIB foi de apenas 7,09%, bem inferior ao aumento global da carga tributária brasileira no período.

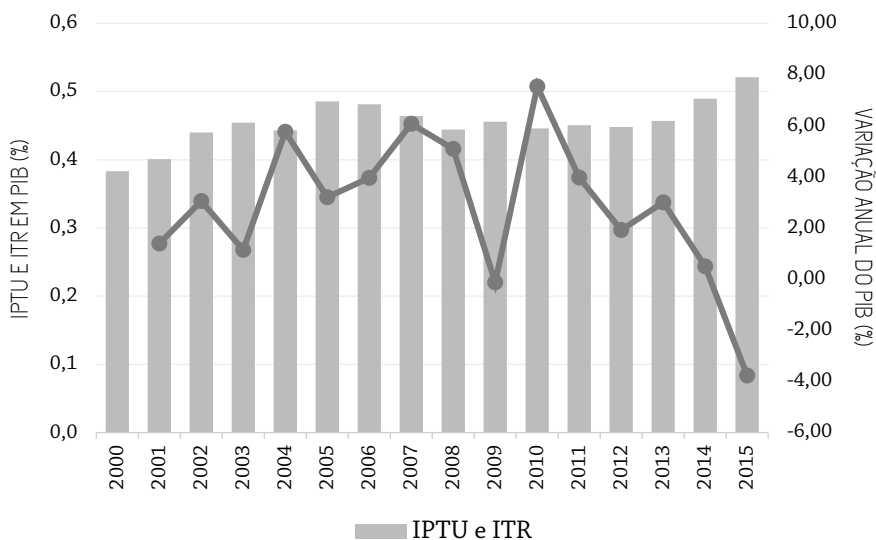
- O IPTU era o tributo patrimonial com maior arrecadação até 1996, quando o IPVA atingiu este patamar. Até 2005 havia certo equilíbrio na carga destes dois impostos, momento em que o IPVA assumiu uma importância crescente, enquanto a importância do IPTU foi decrescendo. O crescimento da importância destes tributos como fonte de receitas foi de 85% (IPTU) e 320,12% (IPVA). O IPTU apresentou importância decrescente como instrumento de financiamento dos gastos até 2013.
- Em 2013, a participação do IPVA na arrecadação dos tributos patrimoniais foi de 41%, os impostos recorrentes – IPTU e ITR – contribuíram com 33%, e os tributos sobre as transferências dos imóveis representaram 19%. O restante da receita foi proveniente da contribuição de melhoria, que é extremamente subutilizada no País como um instrumento para financiar o desenvolvimento urbano.

Conforme dados do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2015; BRASIL, 2017), a importância da tributação ao patrimônio em PIB (%) cresceu aproximadamente 13,5% entre 2013 e 2016, variando de 1,33% (2013) a 1,51% (2016). O crescimento em termos de participação na carga tributária foi de 18,5%. Em 2016, os tributos patrimoniais contribuíram com 4,67% da carga tributária. Cabe lembrar que sua participação foi de 3,94% em 2013.

Embora o resultado seja animador e indique o esforço dos Municípios na administração do IPTU, De Cesare (2018) explica que parte do aparente fortalecimento é meramente consequência da recessão econômica enfrentada a partir de 2012. Por natureza, os tributos ao patrimônio, principalmente os que incidem de forma recorrente sobre o patrimônio imobiliário, são mais estáveis como fonte de receitas, isto é, menos afetados por flutuações econômicas. Em contraste, a tendência da carga tributária brasileira é de acompanhar o comportamento da economia, devido à forte participação de tributos que incidem sobre bens e serviços, que são sensíveis às flutuações econômicas. Consequentemente, verifica-se a tendência de crescimento da arrecadação dos tributos ao patrimônio em momentos de queda do PIB.

O fato é ilustrado na Figura 5, na qual o comportamento da arrecadação do IPTU e ITR em função do PIB (%) é confrontado com a variação anual do PIB em termos reais (%). O melhor desempenho dos tributos em análise foi registrado em 2015, quando juntos arrecadaram 0,54% do PIB. Entre 2003 e 2011, os crescimentos observados na arrecadação foram marginais, sendo alternados por anos nos quais houve queda, também marginal, da arrecadação. Nestes 15 anos, a arrecadação em PIB (%) cresceu aproximadamente 35%. Também é observado crescimento da arrecadação do IPTU e ITR em outros períodos de queda do PIB, tais como em 2003, 2005 e 2009.

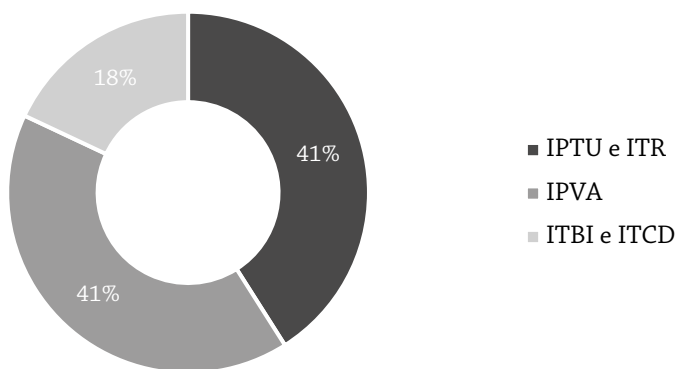
Figura 5 - Arrecadação do IPTU e ITR em PIB (%) e a variação anual do PIB (%) em termos reais (2000-2015)



Fonte: Elaboração própria com base em dados de Brasil (2015).

A Figura 6 ilustra a arrecadação dos tributos ao patrimônio segmentada em três classes, quais sejam: recorrentes sobre a propriedade imobiliária (IPTU e ITR), recorrentes sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e relacionados às transferências patrimoniais (ITBI e ITCD). No total, estes tributos arrecadaram R\$ 94,602 bilhões em 2016 (4,67% da carga tributária).

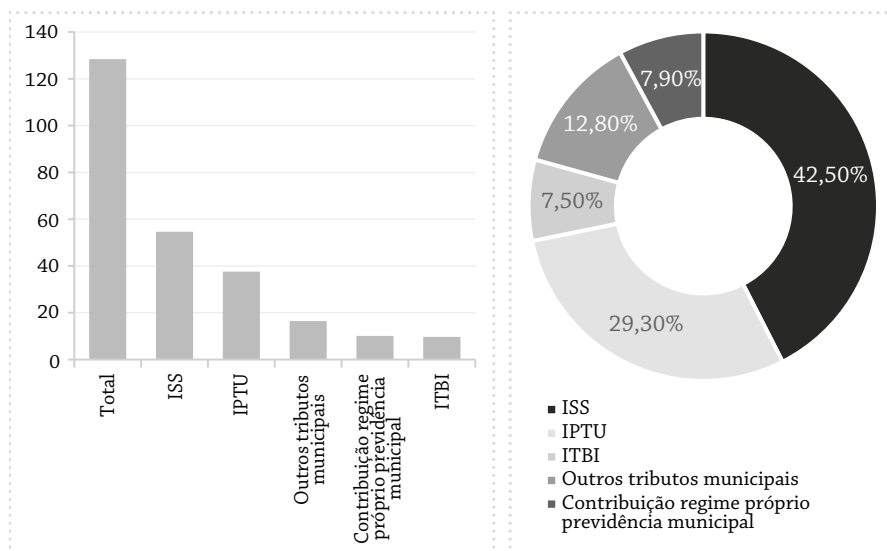
Figura 6 - Participação relativa (%) na arrecadação de tributos ao patrimônio (2016)



Fonte: Elaboração própria com base em dados de Brasil (2017).

Em relação ao comportamento dos tributos imobiliários para as finanças municipais, o IPTU é a segunda principal fonte de receita proveniente da arrecadação própria dos governos municipais (ver Figura 7). Segundo dados do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2017), sua participação foi de 29% da arrecadação tributária realizada em nível municipal em 2016. No âmbito municipal, a principal fonte é o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), que contribuiu com 43% da arrecadação tributária. O ITBI contribuiu com 7,5%. Mesmo somando a participação do IPTU e do ITBI, ainda assim a tributação sobre serviços supera a importância dos tributos sobre o patrimônio na composição da receita tributária municipal.

Figura 7 - Participação relativa (%) na arrecadação de tributos ao patrimônio (2016)



Fonte: Elaboração própria com base em dados de Brasil (2015).

Em termos do desempenho dos tributos próprios municipais, existe alta variabilidade nas comparações intermunicipais. Ao estudar o perfil de arrecadação do IPTU, De Cesare (2016) observa uma série de características relevantes quanto a:

- Arrecadação é simbólica para um grande número de municípios. Considerando uma amostra de municípios que concentrava 95% da população em 2012, a arrecadação total do imposto dividida pela população brasileira foi de aproximadamente R\$ 108,31 por habitante. Entretanto, a média aritmética da arrecadação per capita nos Municípios foi somente R\$ 28,27 e 50% dos Municípios brasileiros arrecadaram apenas até R\$ 17,15 por habitante.
- Ao avaliar o desempenho per capita do IPTU de acordo com categorias de municípios e regiões, foi constatado que, em média, a arrecadação tende

a ser menor em municípios pequenos, bem como naqueles localizados nas regiões Norte e Nordeste. Por exemplo, municípios com até 5 mil habitantes localizados nas regiões Norte e Nordeste arrecadaram, em média, R\$ 2,70 e R\$ 1,82 respectivamente, enquanto municípios classificados na mesma categoria populacional localizados na Região Sul e Sudeste arrecadaram R\$ 22,72 e R\$ 17,20 por habitante. A arrecadação média de municípios com mais de 500 mil habitantes foi próxima a R\$ 200 nas regiões Sudeste, Centro-Oeste e Sul. Nas regiões Norte e Nordeste, a arrecadação média foi de R\$ 40,78 e R\$ 69,01 respectivamente.

- A variabilidade no desempenho do IPTU é alta mesmo em grupos mais homogêneos de municípios: Utilizando o coeficiente de variação, foi comprovada a elevada variabilidade interna nos grupos de municípios classificados por população e região. Embora ainda elevado (superior a 20%), esta variabilidade reduz um pouco na medida em que a população aumenta, sugerindo que as cidades maiores apresentam um desempenho mais uniforme do que os municípios menores, nos quais a variabilidade dos grupos chega a superar a 500%. A variabilidade indica que existe amplo potencial de melhoria nos diferentes grupos de municípios, embora este potencial seja maior nos municípios menores (Tabela 1).

Tabela 1 - IPTU per capita conforme com categorias de população e regiões geográficas, em R\$ (2012)

(continua)

REGIÃO		POPULAÇÃO (NÚMERO DE HABITANTES)							BRASIL
		<5.000	10.000	20.000	50.000	100.000	500.000	>500000	
Casos	Brasil	1.214	1.112	1.281	968	315	240	38	5.176
	Centro-oeste	135	95	103	73	17	14	4	441
	Norte	77	75	91	78	34	18	2	375
	Nordeste	203	316	511	385	109	46	11	1,581
	Sul	434	264	232	151	53	44	4	1,182
	Sudeste	365	370	344	281	102	118	17	1,597
Média	Brasil	15.16	17.64	19.33	36.64	56,36	96.80	148.99	28.27
	Centro-oeste	12.50	19.33	16.88	34.46	49.16	67.09	194.88	23.07
	Norte	2.7	2.72	3.63	6.43	9.69	19.39	40.78	5.35
	Nordeste	1.82	2.15	2,24	5.41	10.39	21.93	69.01	4.54
	Sul	22.72	31.11	51.39	80.93	69.11	97.31	185.15	43.06
	Sudeste	17.20	27.79	27.99	64.57	115.62	141.14	194.18	47.64

Tabela 1 - IPTU per capita conforme com categorias de população e regiões geográficas, em R\$ (2012)

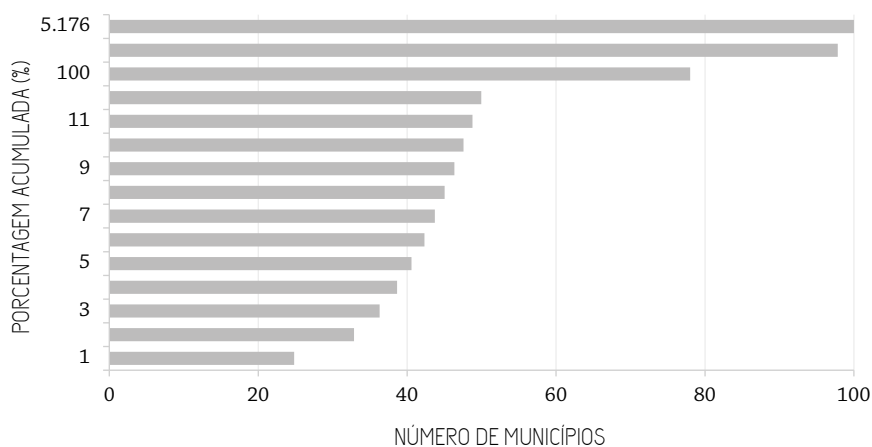
(conclusão)

REGIÃO		POPULAÇÃO (NÚMERO DE HABITANTES)							BRASIL
		<5.000	10.000	20.000	50.000	100.000	500.000	>500.000	
Coeficiente de variação (%)	Brasil	224.35	316.74	288.27	188.30	167.35	118.92	67.73	234.23
	Centro-oeste	317.46	110.71	87.28	67.47	59.74	51.55	35.43	151.81
	Norte	122.73	119.00	199.51	160.56	143.51	111.55	1.55	186.05
	Nordeste	276.92	578.62	312.05	391.94	151.81	112.55	53.12	345.68
	Sul	94.79	148.23	220.10	126.61	46.70	90.19	19.46	170.61
	Sudeste	290.68	332.26	140.61	125.72	122.33	96.60	58.00	192.31

Fonte: Elaborado por De Cesare *et al.* (2014) com base em dados do Ministério da Fazenda.

- Poucos municípios são responsáveis por grande parte da arrecadação do IPTU (Figura 8). Por exemplo, a cidade de São Paulo, que concentra 6,1% da população brasileira, participou com aproximadamente 24% da receita arrecada no País. Doze municípios, que concentram 18% da população brasileira, contribuíram com 50% de receita arrecadada. Por fim, 98% da receita foi produzida por mil municípios, que concentram 71% da população. Os demais municípios participaram com 2% da receita arrecadada no País.

Figura 8 - Participação dos municípios na arrecadação do IPTU, 2012



Fonte: Elaborado por De Cesare *et al.* (2014), com base em dados do Ministério da Fazenda.

5.3 FONTES DA TRIBUTAÇÃO AO PATRIMÔNIO

O patrimônio é algo que não se extingue com a morte do indivíduo, pois é transmitido a seus herdeiros. Seu significado é pecuniário, pois somente bens, direitos e obrigações passíveis de quantificação em valores monetários são considerados, tais como: terra, construções, máquinas, veículos, obras e objetos de arte, depósitos ou aplicações financeiras, ações ou créditos a receber, dívidas, empréstimos e outros ônus.

Existem diversos tipos de tributos que incidem sobre o patrimônio. O Fundo Monetário Internacional (FMI) fornece uma referência para o agrupamento das receitas tributárias. De acordo com esta proposta, os tributos são classificados conforme a base de incidência. Em relação aos tributos ao patrimônio, o sistema propõe a subdivisão em seis grupos (ver Quadro 1).

Quadro 1 - Tributos patrimoniais

CLASSES	DEFINIÇÃO
Impostos recorrentes sobre bens imóveis	Incidem, em intervalos regulares, sobre a propriedade ou posse de bens imóveis, incluindo terra, construções e outras estruturas de caráter permanente construídas sobre a terra. Dívidas ou outras obrigações que incidam sobre os imóveis são desconsideradas na avaliação da base de cálculo.
Impostos recorrentes sobre o patrimônio líquido (riqueza)	Incidem, em intervalos regulares, sobre o patrimônio líquido, cujo valor é definido por uma série de bens (imóveis ou móveis) deduzidas as obrigações correspondentes.
Impostos sobre as transferências por sucessão, heranças e doações	Incluem todas as transferências de patrimônio devido a sucessões e doações. Tipicamente, estes tributos são estabelecidos sobre o montante recebido por cada beneficiário.
Impostos sobre as transações financeiras e de capital	Incluem impostos sobre a transferência de bens entre vivos (intervivos) incluindo bens móveis ou imóveis, sobre a garantia, compra e venda de ações, depósitos ou cheques.
Outros impostos recorrentes sobre a propriedade	Incidem, em intervalos regulares, sobre bens pessoais, como joias, gado, etc.
Outros tributos não recorrentes sobre a propriedade	Incluem os tributos aplicados ao patrimônio líquido de forma esporádica ou única, para financiar gastos extraordinários ou redistribuir a riqueza, assim como as contribuições de melhoria e participação em mais valias.

Fonte: Elaborado por De Cesare e Lazo Marín (2008) com base no sistema de classificação das receitas do Government Finance Statistics, 2001.

5.4 CARACTERIZAÇÃO DOS TRIBUTOS AO PATRIMÔNIO NO BRASIL

A estrutura legal básica para a instituição dos tributos ao patrimônio, estabelecida pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, é complementada por leis específicas sobre cada tributo. No caso do IPTU e do ITBI, cada município aprova a sua legislação tributária nas Câmaras de Vereadores. De forma semelhante, a legislação que institui o ITCD e IPVA deve ser aprovada no âmbito das Assembleias Legislativas dos Estados. O ITR é o único imposto patrimonial cujo regramento é único por ser de competência da União. Na sequência, são apresentadas as principais características normativas de cada um destes instrumentos fiscais.

5.4.1 IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um imposto de caráter anual, que incide sobre a propriedade urbana, sendo classificado como um imposto real¹³, pois não leva em conta diretamente as condições pessoais do contribuinte, como sua renda. É um imposto direto, exigido diretamente dos cidadãos. Salvo situações extraordinárias, a finalidade do IPTU visa à obtenção de recursos para o custeio das despesas públicas municipais. Entretanto, é um imposto que influencia o uso e a ocupação da terra, resultando em benefícios extrafiscais indiretos.

O Quadro 2 resume os principais elementos que formam a matriz de incidência tributária do IPTU.

Quadro 2 - Elementos definidores do IPTU

(continua)

ELEMENTO	IPTU
Fato gerador (art. 32, CTN)	Propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, localizado em zona urbana do Município.
Sujeito ativo (art. 156, inciso I, Constituição Federal)	Município, Distrito Federal e União no caso de Territórios não divididos em municípios.

(13) Quanto ao objeto, os impostos são classificados em reais e pessoais. Os impostos reais repercutem sobre coisas, independente da condição pessoal do contribuinte.

Quadro 2 - Elementos definidores do IPTU

(conclusão)

ELEMENTO	IPTU
Sujeito passivo (art. 34, CTN)	Proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Por responsabilidade, será o adquirente do imóvel após a data da ocorrência do fato jurídico tributário.
Base de cálculo (art. 33, CTN)	Valor venal do imóvel, considerando a terra e suas benfeitorias de caráter permanente.
Alíquotas	Definidas em nível municipal, por Lei Complementar, podendo ser proporcionais, diferenciadas pelo uso ou localização, progressivas fiscais e progressivas no tempo.
Imunidades (art. 150, inciso VI, Constituição Federal), e art. 14, CTN	1. Imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este benefício é extensivo às Autarquias e às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que os imóveis beneficiados estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. 2. Imóveis dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, desde que vinculadas às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. 3. Templos de qualquer culto.
Isonções	Definidas por legislação municipal.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1966b; 1988).

Seguem algumas observações complementares:

- A incidência do IPTU resulta de ser proprietário¹⁴, ser titular do domínio útil¹⁵ ou exercer a posse¹⁶ de bem imóvel, por natureza (terra e seus componentes) ou por acessão física (construções incorporadas em caráter permanente). Portanto, a obrigação de pagar IPTU pode recair em proprietários, titulares do domínio útil ou possuidores.
- A incidência do IPTU sobre a posse está limitada a situações em que se trate de posse mansa e pacífica, passível de usucapião, e posse “velha” (duração mínima de um ano e um dia). Este critério exclui a posse por invasão nas quais há conflitos, a posse clandestina (às escondidas) e a posse precária

(14) *Propriedade* é caracterizada pelo direito pleno de uso, fruição e disposição de bem, bem como de reaver este bem de quem injustamente o detenha.

(15) *Domínio útil* é caracterizado pelo direito de usar e gozar do bem, ou mesmo de alienar este direito. Entretanto, o titular do domínio útil não pode dispor do bem.

(16) *Posse* é manifestada quando alguém que não é proprietário age como se fosse.

(locatário e similares). Situações relacionadas à titularidade do domínio útil incluem a enfiteuse (aforamento) e o usufruto. A enfiteuse sobre bens privados foi extinta pelo Código Civil, aprovado em 2002, permanecendo em vigor aquelas situações constituídas até janeiro de 2002 (art. 2.038, caput).

- É importante salientar que locatário e comodatário não podem figurar como contribuintes, na medida em que detêm o imóvel de maneira precária e transitória. É comum, entretanto, que a obrigação de pagar o IPTU seja repassada aos locatários por intermédio de contratos particulares de locação, sem qualquer repercussão fiscal.
- A instituição do IPTU é limitada a bens localizados em zona urbana (art. 32, 1º, CTN), a qual para efeitos do imposto requer a existência de, no mínimo, dois dos seguintes melhoramentos, construídos e mantidos pelo Poder Público: (i) meio-fio ou calçamento com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgoto sanitário; (iv) rede de iluminação pública; e (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância mínima de 3 km do imóvel considerado. É ainda permitida a incidência do IPTU em áreas definidas por lei como urbanizáveis, localizadas fora abrangência da zona urbana, desde que constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes (art. 32, 2º, CTN). A não incidência do IPTU é reconhecida pela jurisprudência para imóveis destinados às atividades agrícolas com base no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966.
- O imposto resulta da multiplicação do valor estimado para o imóvel pela alíquota aplicável. A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33, CTN), entendido como a quantia que o imóvel alcançará na operação de compra e venda à vista, segundo condições normais de mercado. O valor do imóvel é um forte indicativo do nível de riqueza das famílias, de forma que o IPTU viabiliza que as famílias com maior capacidade contributiva paguem mais imposto.

$$\text{IPTU} = \text{valor venal estimado} * \text{alíquota aplicável}$$

- Na apuração da base de cálculo, é desconsiderado o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33, CTN), tais como: móveis, máquinas e equipamentos instalados no imóvel.
- Por fim, cabe mencionar que, segundo a Emenda Constitucional nº 29/2000, as alíquotas para a cobrança do IPTU podem ser: (i) proporcionais (alíquota única); (ii) diferenciadas (seletivas), que resulta da aplicação de percentuais distintos em função do uso do imóvel ou da localização do

imóvel; (iii) progressivas, isto é, alíquotas que crescem na medida em que aumenta o valor dos imóveis, resultado na aplicação de percentuais maiores para os imóveis de maior valor.

No Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257/2001), o IPTU é identificado como um instrumento de política urbana na modalidade dos instrumentos tributários e financeiros (art. 4, inciso IV, alínea “a”). Além disso, regulamentando o parágrafo 4º do art. 182 da Constituição Federal, é ainda admitido o uso do IPTU progressivo no tempo, para fins puramente extrafiscais, visando o cumprimento da função social e ambiental da propriedade e da cidade (Seção III: do IPTU progressivo no tempo, art. 7º). Neste caso, a aplicação de alíquotas progressivas no tempo, até o máximo de 15%, funciona como uma espécie de penalidade pela falta de aproveitamento ou aproveitamento inadequado de imóvel urbano.

5.4.2 ITR

Nos termos do art. 158, inciso II, da Constituição Federal, cinquenta por cento da receita arrecadada por intermédio do ITR devem ser repassados ao Município nos quais os imóveis estão situados. Como mencionado anteriormente, o inciso III, § 4º, do art. 153 viabilizou o repasse da fiscalização e cobrança do ITR mediante convênio para os Municípios que assim optarem. Neste caso, 100% da receita arrecadada são destinados aos Municípios. Não é possível, entretanto, alterar os dispositivos legais para o lançamento do imposto.

Segundo dados do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2017), aproximadamente 2.100 municípios possuem convênio vigente com a Receita Federal para fiscalizar e cobrar o ITR. Contudo, como adiantado anteriormente, a arrecadação do ITR é insignificante. Sua participação na carga tributária é irrisória e inclusive vem sendo reduzida de 0,08% (1999) a 0,06% (2016), conforme dados do Ministério da Fazenda (2015). Em 2017, a arrecadação do ITR foi inferior a R\$ 50 mil ao ano em quase 3 mil municípios, e a R\$ 1 milhão em apenas 328 casos.

Sem qualquer indício comprovado de eficácia, o ITR foi estruturado com a finalidade essencialmente extrafiscal de promover o aproveitamento eficiente da terra rural (art. 153, § 4º, inciso I, Constituição Federal).

Art. 153.

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

(...)

O tributo é regulamentado pela Lei nº 9.393/1996. O Quadro 3 resume os principais elementos que formam a matriz de incidência tributária do ITR.

Quadro 3 - Elementos definidores do ITR

ELEMENTO	ITR
Fato gerador/ Fato jurídico tributário (art. 1º, Lei nº 9.393/1996)	Propriedade, domínio útil ou posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município.
Sujeito ativo (art. 153, inciso IV, Constituição Federal)	União.
Sujeito passivo (art. 4º, Lei nº 9.393/1996)	Proprietário de imóvel rural, titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.
Base de cálculo (art. 8º e art. 10, Lei nº 9.393/1996)	Valor da terra nua (VTN) tributável que deve refletir o preço de mercado de terras, e será estabelecido por auto avaliação da terra nua a preços de mercado, cuja declaração é sujeita a homologação do fisco.
Alíquotas (art. 11, Lei nº 9.393/1996 e art. 153, §4, I, da Constituição Federal)	É função da área total e do grau de utilização do imóvel, variando de 0,03% a 20%. As alíquotas crescem em função da área dos imóveis e do seu grau de subutilização.
Imunidades (art. 150, inciso VI, Constituição Federal)	Além das imunidades constitucionais, nos termos do art. 2º da Lei 9.393/1996, o ITR não incide sobre pequenas glebas rurais, quando exploradas por uma família que não possua outro imóvel, cuja área seja igual ou inferior a: (i) 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental, ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; (ii) 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; (iii) 30 ha, se localizado em qualquer outro município.
Isenções (art. 3º, Lei nº 9.393/1996)	<ul style="list-style-type: none"> • Imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, que, cumulativamente: a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção; b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse limites pré-estabelecidos para pequenas glebas rurais; c) o assentado não possua outro imóvel. • Conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total não ultrapasse limites pré-estabelecidos para pequenas glebas rurais, desde que: a) o imóvel seja explorado por uma família, podendo ser admitida a ajuda de terceiros; b) o proprietário não possua imóvel urbano. • Áreas rurais ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1966b; 1988; 1996).

Seguem algumas observações complementares:

- A apuração e o pagamento do ITR são efetuados pelo contribuinte, sujeitos a eventual homologação posterior por parte do Fisco.
- O imposto resulta da multiplicação do valor da terra nua tributável (VTN t) pela alíquota correspondente. A *terra nua* é o imóvel por natureza ou acessão natural, compreendendo o solo com sua superfície e a respectiva mata nativa, floresta natural e pastagem natural.

$$\text{ITR} = \text{Valor da terra nua tributável (VTN t)} * \text{alíquota aplicável}$$

Onde: 'VTN t' é valor da terra nua tributável, que resulta do VTN multiplicado pelo quociente entre a área tributável e a área total. Cabe salientar que a distinção entre área tributável e não tributável não é considerada para fins de determinação do VTN. 'VTN' é a avaliação da terra nua por seu valor de mercado, sendo excluídos do cálculo os valores relativos às: (a) construções, instalações e benfeitorias, tais como: prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas, etc.; (b) culturas permanentes e temporárias; (c) pastagens cultivadas e melhoradas; (d) florestas plantadas. 'Área tributável' é superfície total do imóvel, excluídas as áreas não tributáveis. 'Áreas não tributáveis' incluem: (a) áreas de preservação permanente; (b) áreas de reserva legal; (c) áreas de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN); (d) áreas de interesse ecológico, e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal, que sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural; (e) áreas de servidão ambiental; (f) áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (g) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas. 'Área total' é a área do imóvel.

- As alíquotas crescem em função da área dos imóveis e do seu grau de subutilização (ver Tabela 2). A alíquota mínima é praticamente inexistente. Em contraste, a alíquota máxima para áreas subutilizadas, que é de 20%, supera inclusive o limite estabelecido no Estatuto da Cidade para a aplicação do IPTU progressivo no tempo em áreas urbanas que é de 15% (Estatuto da Cidade, art. 7, § 1º).

Tabela 2 - Alíquotas do ITR (%)

ÁREA TOTAL DA TERRA (HA)	GRAU DE UTILIZAÇÃO* (EM %)				
	MAIOR QUE				ATÉ 30
	80	65-80	50-65	30-50	
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,3	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1996).

Nota*: *Grau de utilização* é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada pela atividade rural e a área aproveitável; *Área aproveitável* é área total do imóvel, excluídas: (a) as áreas não tributáveis; (b) as áreas ocupadas com benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural.

O art. 3º estabelece ainda as seguintes isenções:

- Além das situações de isenção e imunidade, há ainda a previsão de benefícios (reduções) na ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens, e em áreas oficialmente destinadas à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

É improvável que a tributação do ITR tenha resultando em avanço no perfil de ocupação de terras rurais, caracterizada por latifúndios. De acordo com o IBGE (2016), “a concentração na distribuição de terras permaneceu praticamente inalterada nos últimos vinte anos. Conforme dados divulgados por intermédio dos Censos Agropecuários de 1985, 1995 e 2006, os estabelecimentos com mais de 1.000 hectares ocupam 43% da área total de estabelecimentos agropecuários no País e representam apenas 1% dos estabelecimentos.

É indiscutível a heterogeneidade das características da terra rural no País. Por exemplo, a área média dos estabelecimentos de agricultura familiar é entre 5,5 ha e 10 ha nos estados do Distrito Federal, Alagoas, Pernambuco e Sergipe. Contudo, a média é superior a 50 ha nos estados do Mato Grosso, Tocantins, Pará e Acre. Similarmente, é acentuada a variabilidade no tamanho médio dos estabelecimentos classificados na categoria não familiar, cuja média varia de 75 ha (Sergipe) até 1.600 ha (Mato Grosso). Se por Estado as variações são surpreendentes, em nível municipal estas varia-

ções tendem a ser ainda maiores. Uma área considerada pequena em um município pode ser caracterizada como um latifúndio em outro. É, portanto, questionável o estabelecimento de regramento uniforme para aplicação das alíquotas no País.

Inclusive, em estados mais rurais, a arrecadação do ITBI – que abrange imóveis urbanos e rurais – é superior à do IPTU em ao menos 60% dos municípios localizados nos estados de Rondônia, Tocantins, Maranhão, Alagoas, Paraná, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Goiás; 77% dos municípios localizados no Estado do Mato Grosso; e em 85% dos municípios do Estado do Tocantins (CARVALHO JR, 2018). Isto demonstra que limitar a competência tributária municipal aos imóveis urbanos pode prejudicar a capacidade de geração de receita própria por municípios com características mais rurais.

Cabe ainda reconhecer que a gestão administrativa e fiscalização do ITR por parte da União é deficiente. O descaso pode estar relacionado ao fato da viabilidade de arrecadação de outros tributos muito mais rentáveis como fonte de receita e fáceis de administrar. Farias, Silva e Leite (2018) arrolam as prováveis causas dos resultados insatisfatórios do ITR:

- Falta de fiscalização, decorrente da distância entre contribuintes e o Fisco;
- A ausência de fiscalização resulta em perda de arrecadação e ineficácia do instrumento uma vez que a grande maioria das declarações informa áreas tributáveis menores e maior grau de utilização da área;
- Impunidade, produzida pela falta de fiscalização sobre os valores declarados, assim como pela falta de cobrança efetiva das dívidas. A arrecadação do ITR foi de R\$ 1,303 bilhão em 2015. Entretanto, com base em dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os autores revelam que aproximadamente 20 mil contribuintes acumulavam uma dívida de ITR de R\$ 20,80 bilhões (em média, R\$ 1 milhão por contribuinte);
- Existência de uma multiplicidade de cadastros sobre imóveis rurais, cujos dados não estão integrados em uma base territorial única. Entre estes cadastros, se pode citar o Cadastro de Imóveis Rurais (CIR), gerido pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA); o Cadastro de Imóveis Rurais para Fins Tributários (CAFIR), cuja atualização é baseada nas declarações dos contribuintes; e ainda o Cadastro Ambiental Rural (CAR), administrado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). Embora administrados em nível nacional, não há consistência entre estes cadastros. Por exemplo, enquanto o CAFIR da Receita Federal identifica 7,4 milhões de imóveis, o CIR do INCRA engloba 5,7 milhões de imóveis.
- Ausência de sistema cadastral único e público da propriedade rural, não obstante a União administre o ITR desde 1990. Embora a Lei nº

10.267/2001 tenha instituído o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais – que seria resultante da integração do CIR e CAFIR –, quase duas décadas depois da promulgação da lei, a Receita Federal e o INCRA se limitam apenas a intercambiar dados.

5.4.3 ITBI E ITCD

Enquanto o fato gerador do imposto de transmissão *causa mortis* e doações (ITCD), cuja competência tributária é dos Estados e do Distrito Federal, é a transmissão gratuita de bens, o imposto sobre a transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis (ITBI), cuja competência tributária é municipal, incide sobre a transmissão de bens a título oneroso. O ITCD abrange bens móveis e imóveis, enquanto que o ITBI incide apenas sobre bens imóveis.

A finalidade de ambos tributos é fundamentalmente fiscal, isto é, obtenção de recursos para custeio de despesas públicas. Entretanto, o ITBI é uma fonte importante de dados sobre preços praticados no mercado imobiliário. A aplicação de alíquotas elevadas pode prejudicar seu uso como fonte de informações, na medida em que pode incentivar a subdeclaração dos preços praticados na tentativa de redução do ônus tributário.

As regras básicas para a sua regulamentação são definidas nos artigos 35 a 42 do CTN, que foi formulado quando o imposto era de competência dos Estados. Tais dispositivos, no entanto, devem ser analisados à luz da ordem constitucional atual, que transferiu a competência tributária deste imposto aos Municípios. O Quadro 4 resume os principais elementos que caracterizam o ITBI.

Quadro 4 - Elementos definidores do ITBI

(continua)

ELEMENTO	ITBI
Fato gerador/ Fato jurídico tributário (art. 156, II, Constituição Federal; art. 35, I e II, CTN)	Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis (exceto os direitos reais de garantia), bem como a cessão de direitos relativa a estas transmissões.
Sujeito ativo (art. 156, II, Constituição Federal)	Município.
Sujeito passivo (art. 42, CTN)	Qualquer das partes participantes da operação tributada (transmitente, cedente, adquirente ou cessionário).
Base de cálculo (art. 38, CTN)	Valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

ELEMENTO	ITBI
Alíquotas	Definidas, em nível municipal, por Lei Complementar. É vedada a progressividade das alíquotas.
Imunidades (art. 150, inciso VI, Constituição Federal)	<ul style="list-style-type: none"> • Imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este benefício é extensivo às Autarquias e às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder público, vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. • Imóveis dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 14, CTN), vinculadas às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. • Templos de qualquer culto.
Isonções	Definidas por legislação municipal.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1966b; 1988).

Observações complementares quanto ao ITBI:

- Sua incidência resulta das seguintes situações: (i) transmitir inter vivos¹⁷, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza (terra e seus componentes) ou por acessão física (construções incorporadas permanentemente ao solo), tais como operações de compra e venda, dação em pagamento, arrematação em leilão ou hasta pública e permuta; (ii) transmitir inter vivos, por ato oneroso, direitos reais sobre imóveis, exceto aqueles de garantia, isto é, aqueles em que os bens são utilizados como garantia aos credores, sejam hipoteca¹⁸, penhor¹⁹ e anticrese²⁰ – direitos passíveis de incidência do ITBI também incluem uso, usufruto, enfiteuse²¹, superfície e servidões; (iii) ceder onerosamente direitos aquisitivos sobre as transmissões de bens imóveis, incluindo as cessões onerosas de direitos hereditários relativos a bens imóveis.

(17) Excluem os casos de transmissão por herança.

(18) *Hipoteca* é o direito real de garantia pelo qual o proprietário do bem vincula seu imóvel ao pagamento da dívida, mantendo, entretanto, a posse do imóvel.

(19) *Penhor* é o direito real sobre bens alheios no qual a posse é transferida ao credor.

(20) *Anticrese* é a entrega do bem pelo devedor ao credor, visando à compensação do credor por intermédio de frutos e rendimentos extraídos do imóvel.

(21) *Enfiteuse* – abolida do Código Civil de 2003 – derivava do arrendamento por prazo longo ou perpétuo de terras públicas a particulares, mediante a obrigação, por parte do adquirente (enfiteuta), de manter em bom estado o imóvel e efetuar o pagamento de uma pensão ou foro anual, certo e invariável, ao senhorio direto (proprietário).

- Existe jurisprudência dos tribunais superiores de não incidência no caso de mera celebração de promessas de compra e venda. No caso de partilha de bens, o ITBI incide apenas nas situações nas quais os bens sejam divididos de forma desigual, desde que a divisão seja onerosa.
- Sua incidência ocorre no Município no qual os imóveis estão localizados, independente do lugar onde tenha sido lavrado o título da transmissão. Embora a incidência seja o momento da transmissão ou cessão mediante o registro imobiliário, o pagamento do ITBI é normalmente exigido após a escritura pública do contrato de compra e venda por conveniência administrativa, sendo sua quitação uma exigência para que a transferência seja registrada em cartório. A medida reduz fortemente a inadimplência. Entretanto, o direito de restituição da quantia paga deve ficar assegurado, caso não se realize a transmissão.
- Em relação ao sujeito passivo (quem paga o imposto), a lei municipal pode optar entre qualquer das partes participantes da operação tributada (transmitente, cedente, adquirente ou cessionário). Em geral, os municípios atribuem a sujeição passiva ao adquirente ou cessionário. É importante ressaltar que os notários e registradores podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto solidariamente em casos de omissões, ou em situações nas quais atuem com excesso de poderes ou infração à lei.
- Quanto à base de cálculo, o Fisco é o responsável por estimar o valor venal dos imóveis e dos direitos a eles relativos. Em comparação ao IPTU, são observados menos obstáculos em avaliar os imóveis, pois não há exigência de que os valores estimados sejam aprovados junto às Câmaras de Vereadores. No caso de bens arrematados, há jurisprudência de que a base de cálculo deve corresponder ao valor alcançado em hasta pública.
- A aplicação de alíquotas progressivas é inconstitucional (Súmula 656/2007, STF).
- O lançamento do ITBI é por declaração. Cabe, portanto, ao Fisco decidir sobre o valor da base de cálculo após a informação inicial por parte do contribuinte. Diversos municípios, como, por exemplo, Porto Alegre, possuem um sistema no qual a comunicação entre o Fisco, tabelionatos e cartórios é realizada online.
- O art. 156, parágrafo 2º, incisos I e II, da Constituição Federal, determina a não incidência²² do ITBI sobre operações societárias envolvendo a transmissão de bens ou direitos a pessoa jurídica para fins de integralização

(22) “Não incidência” é a falta de enquadramento normativo a uma conduta, ou seja, o ato não provoca o nascimento de relação jurídico-tributária.

de capital²³ ou por força de incorporação²⁴, fusão²⁵, cisão²⁶ ou extinção²⁷. Excetua-se a esta regra, as situações nas quais a atividade preponderante do adquirente seja a comercialização de bens, locação ou arrendamento de bens imóveis, caracterizada quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente decorrer das transações supramencionadas.

- O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que não cabe a incidência do imposto na transmissão de imóvel em casos de desapropriação e nas ações de usucapião.

Quanto ao ITCD, sua instituição compete aos Estados e Distrito Federal nos seguintes termos (art. 155, §1º, Constituição Federal): (i) a tributação de bens imóveis e respectivos direitos compete ao Estado ou Distrito Federal onde estes bens estejam localizados; (ii) a tributação de bens móveis, títulos e créditos compete ao local (Estado ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador; (iii) serão regulamentadas por Lei Complementar as situações nas quais o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como se o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado no exterior, ou teve o seu inventário processado em outro país. Machado (2007) esclarece que a inexistência de Lei Complementar tem prejudicado a tributação nestas situações. Acrescenta que, embora o ITCD tenha uma função essencialmente fiscal, o imposto desestimula o acúmulo de riqueza. Neste sentido, a aplicação de alíquotas progressivas poderia intensificar este efeito de acordo com o autor.

Quadro 5 - Elementos definidores do ITCD

(continua)

ELEMENTO	ITCD
Fato gerador/Fato jurídico tributário (art.155, I, Constituição Federal; art. 35 do CTN)	Transmissão, por morte ou doação, de quaisquer bens e ou direitos.

(23) Trata-se da hipótese na qual parte do patrimônio de pessoa física ou jurídica é transmitida à empresa na proporção da sua quota ou ação estipulada contratualmente.

(24) É a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227, Lei das Sociedades Anônimas).

(25) É a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar uma nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228, Lei das Sociedades Anônimas).

(26) É a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo o seu capital, se a versão for parcial (art. 229, Lei das Sociedades Anônimas).

(27) É a perda definitiva da personalidade jurídica de uma sociedade empresarial.

Quadro 5 - Elementos definidores do ITCD

(conclusão)

ELEMENTO	ITCD
Sujeito ativo (art. 155, I, Constituição Federal)	Estados e Distrito Federal.
Sujeito passivo (art. 42, CTN)	Definidas por legislação estadual (herdeiro ou o legatário no caso de herança; no caso de doação, doador ou donatário).
Base de cálculo (art. 38, CTN; Súmula 113, STF)	A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos na data da avaliação.
Alíquotas (art. 155, IV; art. 39, CTN)	Definidas, em nível estadual, por lei complementar. Ao Senado Federal cabe a fixação por resolução das alíquotas máximas.
Imunidades (art. 150, inciso VI, Constituição Federal)	<ul style="list-style-type: none"> • Imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este benefício é extensivo às Autarquias e às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder público, desde que os imóveis beneficiados estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. • Imóveis dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 14, CTN), desde que vinculadas às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. • Templos de qualquer culto.
Isenções	Definidas por legislação estadual.

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1966b; 1988).

Observações complementares quanto ao ITCD:

- A transmissão *causa mortis* ocorre no momento da abertura da sucessão (art. 1.784, Código Civil). No caso de doação de bens imóveis, a transmissão ocorre no momento do registro no cartório de imóveis. No entanto, as leis estaduais que regem o ITCD têm exigido o pagamento do imposto antes do registro, devendo o interessado apresentar o recolhimento do tributo como condição para que o registro seja efetivado e no momento da entrega dos bens móveis.
- O ITCD é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão (Súmula 112/1963, STF).
- É legítima a incidência do ITCD no inventário por morte presumida (Súmula 331/2015, STF).
- Casos de não incidência incluem, por exemplo, situações de a renúncia de herança ou legado; bem como frutos e rendimentos do bem do espólio

havidos após o falecimento do autor da herança ou legado.

- O Senado fixou em 8% a alíquota máxima do tributo por meio da Resolução 9/1992. Segundo o art. 2º dessa resolução, é autorizada a progressividade das alíquotas sobre transmissão *causa mortis*, com base no quinhão, legado ou bens doados a cada um dos beneficiários. Embora fonte de polêmica, a progressividade das alíquotas foi reconhecida pelo STF em 2013.

5.4.4 IPVA

Há poucas regras estabelecidas em nível nacional para regular a instituição do imposto que incide sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Embora não exista menção explícita em nível nacional, o fato gerador é entendido como a propriedade de tais bens. O IPVA é um imposto de caráter anual, que compete aos Estados e ao Distrito Federal, a ser pago por proprietários de veículos automotores, tais como: automóveis de passeio ou utilitários, caminhonetes, motocicletas, ônibus, caminhões e similares.

Sua finalidade é fiscal, embora contribua, como os demais tributos patrimoniais, para melhorar a progressividade do Sistema Tributário Nacional (STN). Cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto é transferido aos Municípios onde houve o licenciamento.

Apesar deste imposto contribuir para melhorar a progressividade fiscal, grandes lacunas marcam o campo de incidência do IPVA. Por exemplo, o imposto não incide sobre embarcações e aeronaves conforme decisões do STF (REs 255.111/SP, 134.509/AM e 379572/RJ). Considerando que o Brasil tem uma das maiores frotas do mundo de helicópteros e aeronaves executivas, a inclusão de bens que demonstram evidentes sinais de riqueza resultaria em mais recursos públicos e menor iniquidade na tributação.

Há duas propostas de Emenda Constitucional (PEC 140/2012 e 283/2013) tramitando no Congresso Nacional visando incluir aeronaves e embarcações no campo de incidência desse imposto.

A base de cálculo desse imposto é o valor do veículo, conforme suas características tais como: marca, modelo e ano. O lançamento do IPVA é realizado de ofício. A tabela contendo dados sobre o valor venal dos veículos é estabelecida por decreto, resolução ou instrução normativa. É comum utilizar o preço que consta no documento para veículos novos e os valores constantes na tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) para veículos usados.

Com o objetivo de minimizar a guerra fiscal, as alíquotas mínimas são fixadas pelo Senado Federal. Os Estados e Distrito Federal podem estabelecer alíquotas diferenciadas em razão do tipo (utilitário ou passeio) e da utilização (uso particular

ou transporte de passageiros) do veículo, conforme a Emenda Constitucional nº 42/2003 (art. 155, § 6º, Constituição Federal). Entretanto, não há autorização para o uso de alíquotas progressivas. Além disto, o princípio da não discriminação com base na procedência ou destino, previsto no art. 152 da Constituição Federal, veda a aplicação da diferenciação de alíquotas entre veículos nacionais e importados.

5.4.5 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

De acordo com o Decreto-Lei nº 195/1967, que dispõe sobre a cobrança de contribuição de melhoria, sua incidência depende de realização de obra pública que resulte em valorização do imóvel. O CTN estabelece os seguintes limites para a cobrança: (i) o gasto realizado com a obra; (ii) o limite individual da contribuição está relacionado à valorização do imóvel resultante da obra pública; (iii) a parcela anual não pode exceder mais que 3% do maior valor fiscal do imóvel.

De acordo com o art. 3º e art. 8º do CTN, o sujeito passivo é proprietário de imóveis de domínio privado, situados em áreas que valorizaram devido ao investimento público. A responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores. Obras passíveis de cobrança são a seguir listadas, conforme o disposto no art. 2º do CTN:

- Abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- Construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos, sistemas de trânsito rápido;
- Serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- Proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- Construção e melhoramentos de estradas de ferro, estradas de rodagem, aeródromos e aeroportos e seus acessos; e,
- Aterros, paisagismos e realizações de embelezamento em geral.

Desafios para a aplicação deste instrumento incluem a necessidade de identificar os imóveis efetivamente beneficiados pela obra pública (zona de influência da obra) e de mensurar a valorização dos imóveis em nível individual. Seu grau de aceitabilidade pública tende a ser elevado na medida em que o pagamento do tributo é diretamente relacionado com uma obra de melhoria e com o aumento do valor dos imóveis cujos proprietários arcaram com o pagamento do tributo.

5.5 ASPECTOS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA

Uma ferramenta importante para o lançamento, administração e/ou fiscalização dos tributos que incidem sobre o patrimônio imobiliário é o cadastro de imóveis – cadastro territorial –, que além de ser um instrumento utilizado para fins fiscais, serve de apoio a múltiplas finalidades, incluindo, por exemplo: planejamento e desenvolvimento urbano, provisão de serviços, realização de políticas sociais, estudos ambientais, etc.

O cadastro imobiliário é um sistema de informação cujos dados estão relacionados às parcelas (lotes/terrenos), abrangendo: (i) dados pessoais sobre o proprietário, possuidor e titular do domínio útil; (ii) descrição geométrica das parcelas e suas edificações, bem como suas principais características, exemplos: dimensões, forma, idade das construções, tipologia e padrão construtivo; (iii) elementos essenciais para a notificação e cobrança do imposto, exemplos: o correto endereçamento do imóvel, dados sobre os contribuintes, tais como seu CPF/CNPJ, endereço de correspondência e, quando possível, e-mail e telefone para facilitar as eventuais ações de cobrança; (iv) valor do imóvel, e atributos utilizados para a sua estimação; (v) uso do imóvel. Dados pessoais sobre os contribuintes são frequentemente mantidos em um cadastro específico.

A manutenção do cadastro é uma atividade de caráter contínuo, pois a cidade se modifica a cada instante. A integração das bases de dados alfanuméricas com o mapeamento cartográfico do espaço físico das cidades é de extrema importância para a qualificação do cadastro, na medida em que contribui para evitar sobreposições e omissões territoriais. Tipicamente, etapas para a implantação de um cadastro incluem fotos aéreas, restituição, perfilamento a laser, levantamentos de campo. O uso de sistemas de geoprocessamento, conhecidos como sistema de informações geográficas (SIG), propicia o processamento informatizado de dados georreferenciados, ampliando de forma acentuada a capacidade de análise dos dados existentes.

Maior racionalidade na manutenção do cadastro imobiliário é garantida a partir de: (i) sistemas semiautomatizados para a atualização dos imóveis formais; (ii) integração do cadastro imobiliário com as bases de dados utilizadas para políticas sociais, prestação de serviços públicos, cartórios de registro de imóveis, agências financiadoras de bens imóveis, etc.; (iii) uso de uma abordagem híbrida para manutenção dos dados cadastrais, mesclando iniciativas tradicionais do Fisco com a participação da comunidade; (iv) uso de soluções de baixo custo, tais como: imagens de satélite para identificar o crescimento irregular da cidade e selecionar áreas para recadastramento. As áreas dos imóveis podem ser arbitradas com base em estimativas extraídas de levantamentos aerofotogramétricos e perfilamento a

laser. A política de arbitramento de áreas para fins fiscais é útil para evitar vistorias em campo ou nas situações nas quais os contribuintes impedem as ações de recadastramento. Os contribuintes podem ser parte importante deste processo, ratificando ou retificando áreas arbitradas inicialmente.

O valor venal dos imóveis é um dos atributos principais do cadastro imobiliário. Visando viabilizar a avaliação dos imóveis, o cadastro deve incluir atributos determinantes do valor dos imóveis. Neste sentido, a localização do imóvel é um fator preponderante para explicar a variabilidade dos preços praticados no mercado imobiliário. Independentemente do método de avaliação ou processo avaliatório, o valor estimado dos imóveis deveria ser o mais próximo possível do valor de mercado dos imóveis para que exista equidade tributária. Os seguintes processos são empregados nas avaliações de imóveis para fins tributários:

- **Métodos de avaliação em massa:** é o processo de estimar o valor de um grande número de unidades na mesma data, usando métodos normalizados e análises estatísticas (IAAO, 1990). Este tipo de avaliação – tipicamente utilizada para fins de lançamento do IPTU – consiste no desenvolvimento de um ou mais modelos de avaliação genéricos. O termo Planta Genérica de Valores (PGV)²⁸ é coloquialmente empregado para definir os trabalhos de avaliação em massa, muito embora conceitualmente a PGV seja meramente a representação de valores unitários médios tipicamente em um mapa.
- **Avaliações individuais:** são avaliações realizadas para cada imóvel, ou seja, caso-a-caso.
- **Autoavaliação:** é quando o contribuinte declara o valor do imóvel, e realiza o lançamento tributário antecipadamente antes da homologação do Fisco, como ocorre no caso do ITR. O cadastro, entretanto, é um elemento importante para a fiscalização efetiva dos valores declarados.

É fundamental o acesso a um conjunto de informações confiáveis sobre preços de venda²⁹ praticados para que sejam feitas as estimativas de valor consistentes. Outro aspecto relevante é a periodicidade das avaliações genéricas realizadas para fins tributários. Inclusive, é comum a existência de uma imposição legal para limitar os intervalos máximos entre as avaliações a períodos curtos, usualmente menores do que quatro ou cinco anos, em diversos países inclusive localizados

(28) Ou Planta de Valores Genéricos (PVG). A Norma Brasileira de Avaliação de Bens Parte 2: Imóveis Urbanos (NBR 14653-2) estabelece que a “Planta de Valores é a representação gráfica ou listagem dos valores genéricos de metro quadrado de terreno ou do imóvel numa mesma data”.

(29) É comum a inclusão de preços de oferta.

na América Latina³⁰. A ausência de avaliações periódicas é uma fonte de injustiça fiscal, pois as valorizações e desvalorizações imobiliárias não são uniformes na cidade. Durante intervalos entre avaliações genéricas é comum a aplicação do índice oficial de correção monetária, visando manter os níveis de arrecadação constantes.

É variada a forma com que os Municípios e os Estados determinam o valor venal para fins de cobrança do ITBI e do ITCD. As situações mais comuns nestes casos são: (i) uso do preço declarado; (ii) uso do valor venal constante no cadastro imobiliário, usado para fins de IPTU, ou um percentual, em geral o maior, aplicado sobre estes valores; (iii) realização de avaliações expeditas dos imóveis ou demais bens transmitidos caso a caso.

Em qualquer situação, vistorias podem ser necessárias para confirmar as características declaradas dos imóveis pelas partes envolvidas nas transações. Outros recursos disponíveis podem substituir as vistorias em campo e confirmar, com certo grau de precisão, os dados declarados, tais como: Google Street View, Google Maps e outros aplicativos semelhantes. A existência de um cadastro imobiliário atualizado pode reduzir sobremaneira o tempo de resposta do Fisco.

Considerando a compulsoriedade do pagamento dos tributos, outro componente imprescindível é o desenvolvimento de sistemas eficazes de arrecadação e cobrança que devem prever formas viáveis e ágeis de notificação dos contribuintes: uso da internet e aplicativos para dispositivos móveis onde cabível, visando facilitar o acesso à informação e a conformidade fiscal; estabelecimento de alternativas de pagamento diversificadas; previsão legal e aplicação efetiva de penalidades, tais como: multa, juros de mora, apreensão de veículos; desenvolvimento de sistemas de monitoramento de pagamentos ao longo do ano; realização de ações de cobrança da dívida inicialmente em nível administrativo, incluindo desenvolvimento de processos automatizados de cobrança de dívidas; ajuizamento de ação de cobrança em nível judicial de forma a evitar a prescrição dos créditos; previsão legal para coibição dos devedores, como o protesto das dívidas ou a inserção dos devedores no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público (CADIN); etc.

A estrutura de imposição do ITBI e ITCD tende a reduzir a evasão, pois o pagamento destes tributos tende a ser condição para a averbação das transferências dos direitos de propriedade nos cartórios de registro de imóveis.

Por fim, é também parte de qualquer sistema tributário que seja assegurado o direito de contestação dos contribuintes na esfera administrativa. É relativamente comum a implantação de tribunais administrativos tributários integrados por representantes do Poder Público e da comunidade.

(30) Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador e Guatemala.

5.6 EFEITOS REGULATÓRIOS INTRÍNSECOS E EXTRAFISCALIDADE

Além de desempenhar um papel importante para aumentar a progressividade no financiamento dos gastos públicos, os impostos recorrentes sobre bens imóveis produzem outros efeitos regulatórios e características desejáveis.

BENEFÍCIOS DE TRIBUTOS AO PATRIMÔNIO

Tradição: Há mais de 200 anos são instituídos impostos sobre a terra e as construções, indicando um grau razoável de familiaridade e aceitabilidade social e entre os agentes tributários.

Progressividade: Os impostos diretos impõem uma carga tributária mais pesada sobre os proprietários de bens de alto valor econômico e este efeito progressivo é especialmente atrativo em países nos quais existe forte concentração de renda/riqueza.

Impactos regulatórios: Um imposto forte sobre os imóveis pode contribuir para disciplinar o mercado de terras, particularmente para aumentar a eficiência no uso da terra, reduzindo a especulação imobiliária; recuperar investimentos públicos que produziram valorização imobiliária de imóveis privados; promover o reconhecimento dos assentamentos informais pelo Poder Público; e reduzir o preço de acesso à terra, em função dos efeitos da capitalização do valor do imposto na redução dos preços de venda; e desestimular o crescimento desmedido das cidades.

Consciência cidadã: Devido a sua universalidade, a cobrança dos impostos sobre bens imóveis pode auxiliar no processo de construção da cultura fiscal, aumentando a consciência do cidadão sobre a sua responsabilidade para o financiamento dos gastos públicos. Não é surpreendente que o IPTU seja chamado do “imposto cidadão” e/ou “condomínio da cidade”.

Transparência governamental: A alta visibilidade dos tributos ao patrimônio frequentemente, tratada como uma desvantagem, na realidade tende a aumentar a transparência, fomentando a responsabilidade fiscal e o uso adequado de recursos públicos.

Autonomia local: O imposto sobre a propriedade imobiliária é tipicamente a alternativa mais popular para financiar a manutenção da infraestrutura e os serviços públicos locais de natureza indivisível, assim como é usualmente o primeiro imposto a ser transferido aos governos locais nos processos de descentralização.

Tratam-se de impostos que não esgotam a sua base fiscal. Quando instituído em nível local, é comum que a receita arrecadada seja aplicada em infraestrutura e serviços urbanos, que têm um impacto positivo sobre os preços dos imóveis. Lichfield e Connellan (1997) explicam que estes investimentos públicos aumentam dramaticamente o valor da terra e dos imóveis adjacentes a estas melhorias públicas. Isto resulta em mais receita para financiar novos investimentos que irão gerar novos incrementos no valor dos imóveis beneficiados, e assim sucessivamente. É o chamado ‘círculo virtuoso’ do imposto.

5.7 DESAFIOS, POTENCIAL AO FORTALECIMENTO E O PAPEL DO CIDADÃO

A reduzida importância dos tributos patrimoniais sugere a existência de fortes resistências a sua aplicação. Com raras exceções, a tributação ao patrimônio, principalmente ao imobiliário, é uma tarefa complexa que depende de esforço fiscal, de capacidade administrativa e de conhecimentos técnicos.

Além do mais, em qualquer contexto, a cobrança de tributos ao patrimônio é fonte de fortes pressões devido a sua alta visibilidade, principalmente no caso do imposto que incide sobre a propriedade imobiliária (KITCHEN, 1992). Inclusive não é incomum a forte reação conservadora dos agentes dos poderes executivos, legislativo e judiciário para manter os baixos níveis de arrecadação, mesmo que isto signifique a manutenção de iniquidades.

Algumas referências internacionais ilustram o potencial como fonte de receita dos tributos ao patrimônio, incluindo situações nas quais a sua arrecadação representa mais de 4% do PIB, como, por exemplo, na França e Reino Unido. Em 2015, estes tributos contribuíram com mais de 8% da carga tributária em diversos países, incluindo Austrália, Canadá, França, Grécia, Israel, Japão, Coreia, Luxemburgo, Reino Unido e Estados Unidos (OECD, 2018). Na França, é instituído inclusive um imposto sobre a riqueza, denominado “imposto de solidariedade sobre a fortuna” (ISF).

Não obstante a importância dos tributos ao patrimônio para amenizar a regressividade do Sistema Tributário Nacional (STN), não há dúvidas de que o desempenho destes tributos como fonte de receita no Brasil é bem aquém do seu potencial.

Por exemplo, em relação ao IPTU, sua arrecadação representa entre 0,42% e 0,52% do PIB desde a década de 2000 (BRASIL, 2015). Isto equivale à participação de entre 5% e 6% da receita corrente dos Municípios. Contudo, análises empíricas recentes que aplicam metodologias distintas estimam o potencial de arrecadação do IPTU entre 0,90% e 1,25% do PIB (ver ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017; CARVALHO JR, 2017; DE CESARE et al., 2014; e NORREGAARD, 2013). Ou seja, o potencial de crescimento é de, no mínimo, 100%. É altamente provável que isto ocorra com os demais tributos que incidem sobre o patrimônio imobiliário.

O Quadro 6 apresenta um resumo de dificuldades típicas a serem superadas para o fortalecimento da tributação patrimonial no País.

Quadro 6 - Principais dificuldades associadas aos tributos ao patrimônio

(continua)

CADASTRO
(i) Reconhecimento apenas da cidade ‘legal’, em um país fortemente marcado pela proliferação de ocupações informais; (ii) omissões de áreas construídas em imóveis cadastrados, duplicação de lançamentos e, não raro, imprecisões na área territorial; (iii) falta de integração direta entre cadastro e registro imobiliário; (iv) falta de práticas que garantam atualizações contínuas do cadastro, incluindo mecanismos semiautomatizados e soluções de baixo custo; (v) baixa participação da comunidade na manutenção do cadastro atualizado.
AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS
Erros e distorções nas estimativas de valor, abrangendo: (i) baixo nível das avaliações em relação aos preços praticados no mercado imobiliário; (ii) presenças de iniquidades de caráter avaliativo, resultante frequentemente de longos intervalos entre as avaliações para fins tributários ou mesmo ausência ou precariedade dos trabalhos técnicos relativos às avaliações dos imóveis para fins tributários.
ARRECADAÇÃO
Diversos aspectos incentivam a delinquência fiscal, incluindo vícios produzidos pela própria autoridade fiscal, como as remissões e anistias fiscais que contribuem para a impunidade, bem como inoperância administrativa, morosidade na cobrança do imposto, e falta de agilidade na resolução de conflitos fiscais. A falta de transparência na prestação de contas públicas e a reduzida confiança no Estado são fatores que podem estar correlacionados à delinquência fiscal.
ESTRUTURA LEGAL
Inviabilidade de aplicação de alíquotas progressivas na tributação sobre veículos automotores e falta de abrangência do fato gerador, que limita a sua incidência aos veículos rodoviários.

ESTRUTURA LEGAL

As regras do ITR resultam em incidência tributária inócua para os imóveis rurais, dando margem para a especulação imobiliária e prejudicando o cumprimento da função social da propriedade. O regramento vigente é obsoleto, complexo, e desconectado de legislações mais modernas como, por exemplo, o Estatuto da Cidade. A diferença entre a alíquota mínima (0,03%) e máxima (20%) é exagerada. A alíquota mínima representa praticamente a isenção, e a máxima é confiscatória, sendo aceita apenas porque é minimizada pela subavaliação extrema dos imóveis e superdimensionamento do seu grau de utilização. Respeitando a preservação ambiental, a amplitude das isenções deve ser analisada. Não obstante a legitimidade de conceder incentivos fiscais para promover o aproveitamento adequado das áreas rurais, como qualquer outro detentor de patrimônio imobiliário, os proprietários de imóveis rurais devem contribuir com os gastos públicos de acordo com o valor do seu patrimônio. O regramento do ITR é único em um país marcado pela profunda heterogeneidade entre os seus Municípios. Isto impede que os Municípios possam utilizar a política fiscal para incentivar seu desenvolvimento econômico.

Duplicação de esforços entre Municípios, Estados e Governo Federal em termos de avaliação de imóveis e manutenção de cadastros. Por exemplo, a divisão de competências entre IPTU e ITR, além de duplicar esforços, dificulta o ordenamento territorial. No que tange ao patrimônio imobiliário, o mesmo ocorre com o ITBI e o ITCD.

Não há exigência legal de manutenção de intervalos curtos entre as avaliações de imóveis realizadas para fins tributários. Como resultado destes fatores, diversos Municípios utilizam estimativas de valor realizadas há mais de 10 ou 20 anos para fins de lançamento do IPTU, resultando em iniquidades na distribuição da carga tributária. Estas distorções frequentemente favorecem os imóveis de alto valor.

Forte influência política sobre atividades inerentemente técnicas. O IPTU de forma idiossincrática e injustificada constitui o único imposto cuja mera atualização da base de cálculo necessita de sanção do Poder Legislativo (Câmara de Vereadores).

Fonte: Elaboração própria.

As deficiências enumeradas facultam a algumas famílias a oportunidade de usufruir de serviços públicos sem compartilhar as despesas públicas (ou compartilhando alguém da sua capacidade). É importante compreender que, quando um contribuinte não realiza o pagamento de tributos, a sua participação nos gastos públicos é transferida, produzindo um ônus fiscal adicional distribuído entre os contribuintes adimplentes.

Sem dúvida, o espaço existente para avanços na tributação patrimonial é amplo. Parte do fortalecimento da tributação ao patrimônio pode ser diretamente

decorrente do aumento da equidade, eficiência e efetividade dos tributos. Aspectos preponderantes no processo de melhoria incluem garantir a abrangência do cadastro de bens, a manutenção da base de cálculo estimada próxima dos valores de mercado, e a eliminação do controle político sobre as avaliações dos bens realizadas para fins tributários. Estes fatores são fundamentais para garantir a equidade e a justa distribuição do ônus tributário.

É importante perceber a necessidade de uma maior compreensão da comunidade sobre o papel e os efeitos benéficos dos tributos ao patrimônio. Em um sistema tributário extremamente regressivo, fortemente embasado na tributação ao consumo, no qual os ricos pagam menos impostos proporcionalmente do que as famílias mais pobres, o fortalecimento dos tributos que incidem sobre o patrimônio é fundamental para tornar o sistema tributário brasileiro mais justo.

É necessário compreender que cidades nas quais a tributação é insignificante tendem a oferecer poucos serviços públicos, de forma que as famílias necessitam autofinanciar estes gastos. Esta situação prejudica fortemente as famílias mais pobres e a classe média. Cabe ainda mencionar que o controle social sobre as questões envolvendo não apenas a aplicação de recursos, mas também a geração de receita, é parte importante no processo de cidadania.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. A. 2014. Análise da crescente perda da baixa importância do IPTU no financiamento dos municípios: evidências e consequências. **Lincoln Institute of Land Policy**, Massachusetts, 2014.

ARNSON, C. J.; BERGMAN, M. Taxation and Equity in Latin America. **Woodrow Wilson Center Update on the Americas**, Washington, jun. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 13 dez. 2017

BRASIL. Decreto-Lei nº 57, 18 de Novembro de 1966. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 1966a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0057.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018

BRASIL. Decreto-Lei nº 195, 24 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm>. Acesso em: 13 dez. 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 27, 28 de Novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 29 nov. 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc27-85.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.393, 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.257, 10 de Julho de 2001. Estatuto da Cidade - Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jul. 2001. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-pl.html>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2000 - 2015**: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Estudos Tributários. Brasília, DF: 2015. Receita Federal, Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Superintendência da Décima**. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/historia/catalogo_colonial/letras/super_decima.htm>. Acesso em: 03 mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal. **ITR Convênio**: Consulta de entes conveniados. 2017. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSDR/TermoITR/controlador/controlaConsulta.asp>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

CARVALHO JR, P. H. B. **O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis**. Brasília: Plataforma Política Social, 2018. (Reforma Tributária, 11). Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/o-imposto-sobre-transmissao-de-bens-imoveis-itbi/>>. Acesso em: 13 fev. 2018.

_____. **Property Tax Performance and the Potential in Brazil**. 2017. 259 f. Trabalho de conclusão de tese de doutorado (PhD em Tax Policy) - Faculty of Economic and Management Sciences, University of Pretoria, Pretoria, Africa do Sul.

CARVALHO, S. S.; LAMEIRAS, M. A. P. **Mercado de Trabalho, seção VIII**. IPEA: Carta de Conjuntura, Rio de Janeiro, n. 36, 3 tri. 2017. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/170914_cc36_mercado_de_trabalho.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2017.

CETRÁNGOLO. O.; GÓMEZ SABAINI, J. C. Evolución y situación tributaria actual en América Latina: una serie de temas para la discusión. In: _____. **Tributación en América Latina**: en busca de una nueva agenda de reformas. Santiago: CEPAL, 2006. p. 39-130.

CLAVIJO. S. V. Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia: Guía para Salir de un Sistema Tributario Amalgamado. **Borradores de Economía**, Bogotá, n. 325, fev. 2005. Disponível em:<<http://econpapers.repec.org/paper/col000094/>>. Acesso em: 13 dez. 2017

DE CESARE, C. M. **An empirical analysis of equity in property taxation**: a case study from Brazil. 1998. Tese (PhD thesis) - University of Salford, Salford, UK.

DE CESARE, C. M. Brasil. In: _____. **Sistemas del Impuesto Predial en América Latina y el Caribe**. Cambridge, US: Lincoln Institute of Land Policy, 2016. cap. 3. p. 37-76.

_____. **Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural**. Brasília: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_23.pdf>. Acesso em: 03 ago. 2018.

_____. **Improving the Performance of the Property Tax in Latin America**. Cambridge, US: Lincoln Institute of Land Policy, 2012. (Policy Focus Report)

DE CESARE, C. M.; DANTAS, R. A.; RIBEIRO, J. L. D.; PORTUGAL, J. L. La diversidad del reto: factores críticos del desempeño del impuesto a la propiedad inmobiliaria en Brasil. In: BONET, J.; MUÑOZ, A.; MANNHEIM, C. P. (Org.). **El potencial oculto**: Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2014. p. 29-54.

DE CESARE, C. M.; MARÍN, J. F. L. **Impuestos a los Patrimonios en América Latina**. Santiago de Chile: CEPAL, 2008. 111 p. (Serie Macroeconomía del Desarrollo, 66)

DOEBELE, W. A. Land Use and Taxation Issues in Developing Countries. In: BROWN, H. J. **Land Use & Taxation: Applying the Insights of Henry George**. Massachusetts: Lincoln Institute of Land Policy, 1997. p. 57-69.

FARIAS, F. G.; SILVA, R. P.; LEITE, A. Z. **Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural**. Brasília: Plataforma Política Social, 2018. (Reforma Tributária, 13). Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_13.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2018.

GEORGES, R.; MAIA, K (Org.). **A distância que nos une: um retrato da desigualdade no Brasil**. São Paulo: Brief Comunicação, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. (Estudos & Pesquisas: Informação Demográfica e Socioeconômica, 36)

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Equidade Fiscal no Brasil: Impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: Ipea, 19 mai. 2011. (Comunicados do Ipea, 92) Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em: 04 out. 2017.

INTERNATIONAL ASSOCIATION OF ASSESSING OFFICERS - IAAO. **Property Appraisal and Assessment Administration**. K. Eckert, IAAO: US, 1990.

JIMÉNEZ, J. P. **Panorama Social da América Latina 2012**. Santiago: CEPAL, 2012.

_____. (Org.). **Desigualdad, concentración del ingreso e tributación sobre las altas rentas en América Latina**. Santiago: CEPAL, 2015. (Libros de la CEPAL, 134)

JIMÉNEZ, J. P.; MARTNER, R. Desigualdad, Concentración del Ingreso e Incidencia de la Política Fiscal. In: IV LAC Tax Policy Forum, 4., 2014, Ciudad de México. **Anais/Resumos...** Ciudad de México: CEPAL, 2014.

KITCHEN, H. M. **Property Taxation in Canada**. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1992. 152 p. (Canadian Paper, 92)

LICHFIELD, N.; CONNELLAN, O. **Land Value Taxation in Britain for the Benefit of the Community: History, Achievements and Prospects**. Massachusetts: Lincoln Institute of Land Policy, 1997. 69 p.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. Malheiros: São Paulo, Brasil. 2007. 560 p.

NORREGAARD, J. Taxing Immovable Property: Revenue Potential and Implementation Challenges. **IMF Working Paper**, Washington, v. 13, n. 129, 2013.

ORAIR, R. O.; ALBUQUERQUE, H. M. **Capacidade de Arrecadação do IPTU**: Estimção por Fronteira Estocástica com Dados em Painel. Brasília: IPEA, 2017. (Texto para discussão, 2309). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2309.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC, CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **OECD.Stat**. 2018. Disponível em: <<http://stats.oecd.org/>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

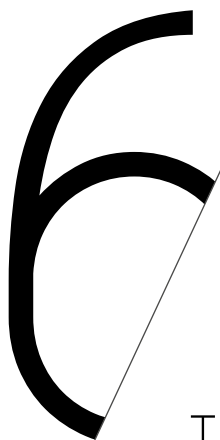
PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL DESARROLLO - PNUD. **Informe sobre Desarrollo Humano 2006**. Madrid: Mundi-Prensa Libros, 2006.

RIO DE JANEIRO. Prefeitura Municipal. **IPTU 200 anos**. Rio de Janeiro: Secretaria Municipal de Fazenda, 27 jun. 2008.

SLACK, E. **Guide to Municipal Finance**. Nairobi: United Nations Human Settlements Programme (UN-HABITAT), 2009. 80 p.

TER-MINASSIAN, T. **More than Revenue**: Main Challenges for Taxation in Latin America and the Caribbean. Washington: Inter-American Development Bank (IDB), 2012. 52 p.

WORLD BANK GROUP. Salvaguardas contra a Reversão dos Ganhos Sociais durante a Crise Econômica no Brasil. In: _____. **Poverty and Inequality Monitoring**: Latin America and the Caribbean. [S.I.]: The World Bank, 2017. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/pt/469091487328690676/pdf/112896-WP-P-157875-PORTUGUESE-PUBLIC-ABSTRACT-SENT-SafeguardingBrazilEnglish.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2017.



TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

CLÁUDIO GRAZIANO FONSECA

*Engenheiro Mecânico (ITA) com especialização em
Direito Tributário. Auditor-Fiscal da Receita do Estado
do Rio Grande do Sul. Chefe da Divisão de Promoção e
Educação Tributária e sócio do LJJF desde 2016.*

Este capítulo analisa os impostos que incidem sobre bens e serviços, conhecidos como *impostos sobre o consumo*. Inicialmente, são revisados alguns princípios constitucionais aplicáveis, a base legal e a estrutura dos impostos sobre o consumo de competência da União, bem como a repartição da receita tributária destes impostos com os governos subnacionais. Dentro desse tópico, é abordado o Simples Nacional (SN), que é um imposto federal compartilhado com os Estados e Municípios. O segundo tema central analisado é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) que é de competência municipal. Na sequência, é examinada a principal fonte de receitas tributárias em nível estatal, qual seja: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

6.1 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Conforme abordado no Capítulo 2, a instituição, regulamentação e implementação dos impostos deve respeitar princípios e limites constitucionalismos termos do art. 150 da CF/1988, entre os quais podem ser destacados:

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (inciso I)³¹; e cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (inciso III, a).

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (inciso III, b).

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (inciso III, c), observado o disposto na alínea b:

(31) Art. 5º, II, CF/1988: Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

§ 1º A vedação do inciso III, b (*anterioridade anual*), não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I (*importação de produtos estrangeiros*), II (*exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados*), IV (*produtos industrializados*) e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c (*anterioridade nonagesimal*), não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I (*importação de produtos estrangeiros*), II (*exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados*), III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Cabe lembrar que a Constituição Federal de 1988 simplesmente outorga competências tributárias, enquanto que o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos a título de normas gerais, que devem ser instituídos por intermédio de lei.

6.2 IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

A competência da União em instituir impostos está prevista no art. 153 da Constituição Federal/1988. Os artigos constitucionais que preveem os impostos sobre consumo são transcritos a seguir.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros; (II)

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV - produtos industrializados;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

(...)

3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS (II)

O Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II) foi instituído pelo Decreto-Lei nº 37/1966, ainda em vigor, embora tenham sido realizadas diversas alterações em seu texto, principalmente aquelas decorrentes do Decreto-Lei nº 2.472/1988.

O II incide sobre a entrada de bem destinado ou não ao comércio no território nacional, para incorporação à economia interna, produzido pela natureza ou pela ação humana, fora do território nacional. As alíquotas do imposto sobre a importação compõem a chamada Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC) e cada Estado pôde estabelecer uma lista de exceções à TEC, conforme decisões do Conselho do Mercado Comum (CMC).

As alíquotas do imposto sobre a importação sempre foram estabelecidas de forma seletiva. Assim, bens de capital que possam contribuir para o aumento da produção da indústria nacional são tributados com alíquotas menores ou até mesmo com alíquota zero. O mesmo acontece, por exemplo, com equipamentos médicos. Itens de consumo sofisticados podem ser tributados com alíquotas elevadas, na medida em que seu ingresso no País, com a correspondente saída de dólares, é menos interessante para os interesses nacionais. Desta forma, se inibe que pesem negativamente nas metas de superávit da balança comercial.

Para atender essa característica extrafiscal há referência expressa ao II na atenuação à legalidade, nos termos do art. 153, § 1º, da CF/1988, e na excepcionalização da observância das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima, nos termos do art. 150, § 1º, da CF/1988.

IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NACIONAIS OU NACIONALIZADOS (IE)

O IE incide sobre “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”. O termo “nacionais” é empregado para os produtos produzidos no território nacional, enquanto o termo “nacionalizados” é empregado para os produtos que tenham sido importados e desembaraçados em território nacional. Este imposto incide sobre um diminuto número de produto se sua alíquota é fixada pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/1977, que instituiu o imposto, nos seguintes termos:

Art. 3º A alíquota do imposto é de 30% (trinta por cento), facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Parágrafo único. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 5 (cinco) vezes o percentual fixado neste artigo.

O mencionado Decreto-Lei foi recepcionado pela CF/1988, cujo texto tem sofrido inúmeras alterações, como aquelas determinadas pela Lei nº 9.716/1988 e pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Importante ressaltar o disposto no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.578/1977: “No que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto sobre a exportação a legislação relativa ao imposto de importação”.

Assim como o imposto sobre a importação, o IE é um instrumento do comércio internacional, tendo função predominantemente extrafiscal visando o controle do comércio exterior e utilizado como instrumento de política cambial.

Para atender essa característica extrafiscal, como ocorre com o II, há também referência expressa ao IE na atenuação à legalidade (art. 153, § 1º, da CF/1988) e na excepcionalização da observância das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima (ver art. 150, § 1º, da CF/1988). As condições e os limites em termos da alíquota aplicável estão expressos no art. 3º do Decreto-Lei.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) foi criado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, tendo suas hipóteses de incidência como repetição das previstas para o antigo Imposto sobre Consumo, que foi instituído na Lei nº 4.502/1964. Sua incidência abrange os produtos industrializados nacionais ou de procedência estrangeira, em função da essencialidade dos mesmos e não cumulativamente. O fato gerador acontece quando da saída do estabelecimento industrial. O regulamento do IPI é o instrumento normativo que regulamenta a sua cobrança, fiscalização, arrecadação e administração (BRASIL, 2010).

A industrialização é todo processo que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. A legislação brasileira especifica os seguintes processos na industrialização: transformação, beneficiamento, montagem, renovação, acondicionamento ou reacondicionamento. Para caracterizar a operação como industrialização, é irrelevante o processo utilizado.

Os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, constam da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Os produtos não tributados estão identificados pela notação “NT” nessa tabela, não havendo, portanto, a incidência de IPI. A não-incidência também ocorre quando há exclusão do conceito de industrialização, tal qual no preparo de produtos alimentares, preparo de produtos de artesanato, preparo de vestuário por encomenda, óculos, e medicamentos oficinais e magistrais mediante receita médica, etc.

Cabe lembrar que o IPI é um imposto indireto. Apesar do contribuinte de direito ser a empresa em cada etapa da industrialização, quem arca com o ônus tri-

butário é o consumidor, pois o imposto é embutido no preço da mercadoria. O valor do IPI é destacado na nota fiscal. É um imposto não cumulativo, isto é, o valor que foi pago nas etapas anteriores é deduzido na etapa subsequente dos processos produtivos ou de comercialização. Outra característica do IPI é a seletividade. Suas alíquotas variam na medida inversa da essencialidade do produto. Em termos da sua função precípua, pode-se afirmar que o imposto desempenha um papel importante na arrecadação federal e, em paralelo, apresenta uma função decisiva na regulação do mercado, que é facilitada pela faculdade garantida ao Poder Executivo da União de alterar suas alíquotas, como ocorreu em 2012, com sucessivas prorrogações, com os veículos e os produtos da linha branca. É relevante lembrar que há referência expressa ao IPI na excepcionalização da observância das anterioridades de exercício (art. 150, § 1º, da CF/1988).

REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO

O art. 159, I e II, da CF/1988 estabelece que a receita arrecadada com IR (Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) e IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) seja repassada pela União aos Estados, Municípios e Distrito Federal nos seguintes termos:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Esse repasse é feito por meio de Fundos, sendo os principais o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A Tabela 1 apresenta a participação do IR e IPI nos diferentes fundos de repartição das receitas tributárias.

Tabela 1 - Fundos de Participação e Fundos de Financiamento no Brasil

FUNDOS	IR (%)	IPI (%)
Fundo de Participação dos Estados (FPE)	21,5	21,5
Fundo de Participação dos Municípios (FPM)	23,5	23,5
Fundo de Financiamento ao Setor Produtivo da Região Nordeste (FNE)	1,8	1,8
Fundo de Financiamento ao Setor Produtivo da Região Norte (FNO)	0,6	0,6
Fundo de Financiamento ao Setor Produtivo da Região Centro-Oeste (FCO)	0,6	0,6
Fundo de Participação dos Municípios (entregue no 1º decêndio de dezembro)	1,0	1,0
Imposto sobre Produtos Industrializados, Proporcional às Exportações (IPI-Expor.)	-	10,0

Fonte: Elaboração própria.

SIMPLES NACIONAL (SN)

O regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) foi determinado na Constituição Federal, que estabeleceu a necessidade de lei complementar para disciplinar o tema nos termos do art. 146, a seguir transcrito:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

O Simples Nacional é um Imposto Federal repartido com os Estados e Municípios. Sua criação representa a inclusão do ICMS estadual e do ISS municipal no antigo Simples Federal, que foi revogado pela Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas (MI) e das Empresas de Pequeno Porte (EPP). O estatuto apresenta normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a estes segmentos no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A última alteração foi feita por intermédio da Lei Complementar nº 155/2016, que incluiu novas atividades com possibilidade de enquadramento no Simples Nacional, como, por exemplo, a produção de bebidas alcoólicas por micro e pequenas empresas, bem como alterou o limite de faturamento, conforme descrito no quadro apresentado na sequência.

Quadro 1 - Enquadramento no Simples Nacional (SN)

ENQUADRAMENTO	RECEITA BRUTA ANUAL (R\$)
Microempreendedor individual (MEI) - pessoa que trabalha por conta própria e se legaliza como pequeno empresário optante pelo Simples Nacional.	Igual ou inferior a R\$ 60 mil
Microempresas (ME)	Igual ou inferior a R\$ 360 mil
Empresas de Pequeno Porte (EPP)	Maior do que R\$ 360 mil e menor ou igual R\$ 3,6 milhões*

Fonte: Elaboração própria.

Nota*: Conforme a Lei Complementar nº 155/2016, o limite passou a ser de R\$ 4,8 milhões para os tributos federais incluídos no Simples Nacional. Para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS o limite máximo continuará a ser de R\$ 3,6 milhões para esses tributos estadual e municipal.

O Simples Nacional abrange o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), PIS (Programa de Integração Social, CPP (Contribuição Patronal Previdenciária), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

De acordo com o Cadastro da Receita Estadual do Rio Grande do Sul (BRASIL, 2018), em março de 2018, aproximadamente 11,5 milhões de empresas no Brasil estavam enquadradas neste sistema, das quais 794 mil são do Estado, abrangendo cerca de 80% das empresas cadastradas no Rio Grande do Sul.

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é o órgão colegiado do Ministério da Fazenda, com poderes de regulação, composto dos seguintes membros:

- **Governo Federal:** 4 representantes da Receita Federal do Brasil (RFB);
- **Governos Estaduais:** 2 representantes do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ);
- **Governos Municipais:** 1 representante da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), e 1 representante da Confederação Nacional dos Municípios (CNM).

6.3 COMPETÊNCIA MUNICIPAL: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

O art. 156 da CF/1988 assegurou a competência municipal para instituir o ISS a serviços de qualquer natureza nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Os artigos 52 a 58 do CTN/1966 que tratavam do ICMS e do ISS foram revogadas pelo Decreto-Lei nº 406/1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis ao ICMS e ISS. A regulamentação do ISS foi efetivada pela Lei Complementar nº 116/2006. As principais características do ISS são discutidas na sequência:

- É um imposto indireto, cujo contribuinte de direito é a empresa prestadora de serviço. Entretanto, é um imposto cujo ônus é transferido ao consumidor, pois seu valor está embutido no preço do serviço.
- É um imposto cumulativo. Isto é, incide em todas as etapas intermediárias dos processos de prestação de serviços.
- Tem como fato gerador a prestação de serviços, não compreendidos na área de incidência do ICMS, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
- A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2006 relaciona 40 grupos de serviço, tais como: informática, saúde, engenharia, educação, hospedagem, lazer, estacionamento, financeiros, etc.

6.4 COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DF: IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

A competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS estão expressas no art. 155 da Constituição Federal nos seguintes termos:

Art. 155:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com

o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Conforme o inciso XII do art. 155 da CF/1988, cabe à Lei Complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como a Lei Kandir, dispõe sobre o ICMS. Respeitadas as diretrizes desta lei, cada Estado possui a sua legislação própria, resultando em 27 legislações distintas no território nacional. Um aspecto importante deste cenário está relacionado com a chamada “guerra fiscal”³², em que a Lei Complementar nº 24/ 1975 veio estabelecer a necessidade de ratificação pelos Estados e Distrito Federal sobre os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

(32) A guerra fiscal é um fenômeno fiscal que deriva da disputa entre os Estados brasileiros, por investimentos e atração de novos empreendimentos privados e usa o tributo como meio de aparelhar a competição por inversão econômica, concedendo incentivos fiscais para captação de investimento privado (PEREIRA, 2015, p. 107).

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Ao contrário de demais impostos, não há referências ao ICMS no CTN/1966, pois os art. 52 a 58 foram revogadas pelo Decreto-Lei nº 406/1968. Seguem as principais características do ICMS:

- Representa normalmente em torno de 90% da receita tributária dos Estados.
- 25% da arrecadação pertence aos Municípios (CF/1988, art. 158, IV, sendo que 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado (Lei Complementar nº 63/1990, art. 3º).
- É um tributo regressivo, na medida em que onera o consumo das pessoas, que representa uma proporção maior em termos relativos da renda das famílias com menor capacidade contributiva.
- É um tributo indireto, cujo fato gerador é bilateral, sendo que o ônus tributário é repassado ao comprador por intermédio do mecanismo de preços.
- O fato gerador inicia com uma saída e termina com uma entrada, que compõe ou completa a 'operação', qual seja, a circulação de mercadorias. É importante compreender que: (i) nenhum bem é mercadoria por natureza; (ii) quando o consumidor retira o bem do ciclo de circulação, este deixa de ser mercadoria, qualidade que readquire se for novamente reinserido no ciclo.
- O início da prestação de serviço de transporte, quer seja interestadual ou intermunicipal, caracteriza a ocorrência do fato gerador, que inclui também as prestações onerosas serviços de comunicação.
- Quanto à base de cálculo, cabe salientar que: (i) é a dimensão ou expressão econômica do fato gerador; e, (ii) o valor da operação inclui a quantia recolhida pelo próprio ICMS.
- É um imposto não cumulativo. Conforme visto anteriormente, na etapa subsequente dos processos produtivos ou de comercialização, o imposto pago nas etapas anteriores é descontado (ver exemplo ilustrativo no Tabela 2).

Tabela 2 - Imposto não cumulativo: simulação do imposto incidente em cada etapa da circulação de mercadoria com alíquota fictícia de 10%

	A	→ B	→ C	→ D	→ E
Base cálculo (\$)	100	200	400	800	
Imposto incidente (\$)	10	20	40	80	
Abatimento (imposto incidente na operação anterior), \$	0	10	20	40	
Imposto pago (\$)	10	10	20	40	Soma =80

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que também há a tributação com substituição tributária (CF/1988, art. 150, § 7º). A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

No Estado do Rio Grande do Sul, há duas legislações fundamentais relacionadas ao ICMS:

- a) Lei nº 8.820/1989, que institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e
- b) Decreto nº 37.699/1997, conhecido como o Regulamento do ICMS (RICMS), que tem quase 600 artigos, 45 apêndices, inúmeros anexos e exige atualização constante.

A fiscalização do ICMS é fundamentalmente realizada por intermédio do cruzamento de informações das várias bases de dados existentes à disposição do Fisco, sendo a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) uma das principais fontes de informação, utilizada principalmente nas operações entre contribuintes.

No comércio varejista, os mais conhecidos pelo público consumidor são a Nota Fiscal de Venda ao Consumidor (nota fiscal “papel”), o cupom fiscal e, mais recentemente, a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e). O calendário de obrigatoriedade da NFC-e foi iniciado em 01/09/2014, para contribuintes enquadrados na modalidade geral que promovam operações de comércio atacadista e varejista (‘atacarejo’)³³, e terminará em 01/01/2020, de acordo com a faixa de faturamento.

(33) É uma terminologia utilizada para designar estabelecimentos que vendem tanto no atacado quanto no varejo.

O início da obrigatoriedade é flexível, pois o contribuinte sujeito a obrigatoriedade poderá emitir Cupom Fiscal ou Nota Fiscal de Venda a Consumidor, desde que possua autorização de uso pelo prazo de dois (2) anos a contar das respectivas datas de início da obrigatoriedade. Cabe observar que o contribuinte poderá converter equipamentos ECF para viabilizar a sua utilização para a impressão do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE-NFC-e). ECF é o emissor de Cupom Fiscal.

É importante lembrar que, sem os documentos fiscais, fica muito difícil para o governo saber quanto vai arrecadar de ICMS, bem como identificar sonegadores. A sonegação do ICMS, ou seja, o não recolhimento desse imposto, assim como o não pagamento de qualquer outro imposto, constitui um ato grave com consequências diretas para a coletividade, que deixa de usufruir os benefícios sociais advindos da sua correta arrecadação e aplicação.

A sonegação do ICMS e a possibilidade de desvio desse imposto para fins não sociais poderão ser evitados por meio do efetivo exercício da cidadania. Cabe ao cidadão solicitar o documento fiscal comprovante da compra da mercadoria e do serviço contratado, assim como exercer o controle social sobre a gestão dos recursos públicos.

Programas desenvolvidos em vários Estados (Nota Fiscal Gaúcha no Rio Grande do Sul, Nota Fiscal Paulista em São Paulo) e Municípios, tanto os de grande porte como São Paulo/SP (Nota Fiscal Paulista) e Porto Alegre (Nota Legal) ou de pequeno porte como Mariana Pimentel/RS (Nota Cidadã), contribuem para o exercício da cidadania, com a consequente busca de justiça fiscal.

6.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme abordado no Capítulo 3, a tributação sobre o consumo no Brasil é significativamente superior à carga que incide nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nenhum país rico tem uma taxa tão elevada de tributação sobre o consumo. Em contraste, os impostos sobre a renda e a propriedade são relativamente baixos no contexto brasileiro.

Os impostos sobre consumo, de maneira geral, têm como característica a regressividade, isto é, penalizam os mais pobres porque cobram tributos iguais de todos, sem levar em conta a capacidade de contribuição de cada um. Em outras palavras, paga mais quem ganha menos. Em contraste, a tributação sobre a renda

ou sobre o patrimônio varia de acordo com a capacidade contributiva, propiciando um sistema tributário mais justo.

Por serem impostos indiretos, o ônus dos impostos ao consumo é repassado ao consumidor por intermédio do mecanismo de preços. Apesar do contribuinte de direito ser a empresa; o contribuinte de fato é o cidadão consumidor. Assim, na grande maioria das vezes, a população paga sem a consciência de que na aquisição daquele produto ou serviço está inserido um valor referente ao tributo, isto é, muitas vezes as pessoas nem sabem que estão pagando os impostos incidentes naquela aquisição.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 1 abr. 2016.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 out. 1977. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1578.htm>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.472, de 1 de setembro de 1988. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 02 set. 1988.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. Constituição (1965). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 02 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998. Dá nova redação aos arts. 1o, 2o, 3o e 4o do Decreto-Lei no 1.578, de 11 de outubro de 1977, que dispõe sobre o imposto de exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9716.htm>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jan. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 07 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Cadastro da Receita Estadual do Rio Grande do Sul**. 2018. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticas arrecadacao.aspx>>. Acesso em: 07 mai. 2018.

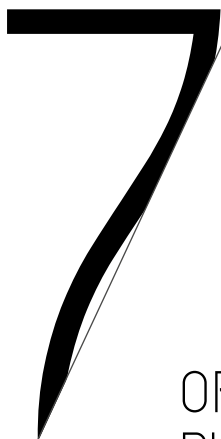
PEREIRA, F. A. A. **Tributação indutora e ICMS**: impactos da guerra fiscal no federalismo brasileiro. 2015. 136 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação De Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/legislativo/LegislaçãoEstadual.aspx>>. Acesso em: 07 abr. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. **Diário Oficial do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.820.pdf>>. Acesso em: 07 abr. 2016.

MÓDULO II

// ORÇAMENTO E GASTO PÚBLICO //



ORÇAMENTO PÚBLICO

ROSA ANGELA CHIEZA

*Professora de Economia do Setor Público na FCE/UFRGS
e Membro do Instituto Justiça Fiscal.*

DIOGO JOEL DEMARCO

*Professor da Escola de Administração da UFRGS no curso
de Administração Pública e Social.*

VALTUIR PEREIRA NUNES

*Economista, Pós-Graduado em Regulação de Serviços
Públicos e Auditor do Tribunal de Contas do Estado do
Rio Grande do Sul (TCE/RS).*

O *orçamento* pode ser visto como o espelho da vida política de uma sociedade, uma vez que a sua estrutura de receitas e gastos mostra quais as classes sociais que arcam com o maior ou menor ônus da tributação, assim como as que mais se beneficiam com a destinação destes recursos na forma de bens e serviços públicos. Assim, neste capítulo apresenta-se de forma breve a organização da estrutura do Estado brasileiro e sua relação com as principais características/regras que norteiam o ciclo orçamentário, representado pelos instrumentos do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) – o orçamento propriamente dito –, com destaque para normativos previstos na Constituição Federal de 1988 e na Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000. Nesta apresentação destacam-se os princípios orçamentários, as exigências de cada instrumento que compõem o ciclo orçamentário e o trâmite do Sistema de Planejamento e Orçamento (SPO) entre os Poderes Executivo e Legislativo³⁴.

7.1 A ORGANIZAÇÃO DO ESTADO E O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

De forma sintética, pode-se dizer que o Estado brasileiro é composto pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, cada um com suas atribuições específicas, de acordo com o estabelecido na Constituição Federal de 1988, conforme apresentado no esquema da Figura 1.

Figura 1 - Organização do Estado Brasileiro



Fonte: Elaboração própria.

(34) A participação da sociedade no processo de elaboração e controle do orçamento público será abordada no capítulo que aborda exclusivamente o tema da Transparência e Controle social.

O Poder Executivo é composto pela Administração Direta (ministérios no âmbito Federal, e secretarias, nas esferas Estadual e Municipal) e pela Administração Indireta (fundações, autarquias, companhias, etc.).

O Controle Interno³⁵ tem a função de fiscalizar e acompanhar, no âmbito de cada Poder, os atos da administração pública de caráter orçamentário, financeiro, contábil e patrimonial, exercidos pelos órgãos públicos, com o objetivo de assegurar economicidade, eficiência, legalidade, moralidade e publicidade na aplicação do dinheiro público, bem como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Além dos três Poderes, integram o Estado os controles externos representados pelos Tribunais de Contas³⁶ (da União, dos Estados e Municípios³⁷), pelo Ministério Público e pelos diferentes instrumentos de controle social³⁸, que são exercidos pela sociedade civil através do acompanhamento da elaboração e da aprovação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), da Lei Orçamentária Anual (LOA) e da análise dos demonstrativos da execução orçamentária elaborados e tornados públicos periodicamente pelos governos conforme estabelece a legislação em vigor, dentre as quais a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e a Lei Complementar nº 131/2009.

Em adendo há as Organizações Sociais da Sociedade Civil³⁹, sem fins lucrativos, as quais são consideradas instituições públicas não estatais. O Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil estabelece os princípios para as parcerias firmadas entre o Poder Público e as Organizações Não-Governamentais (ONGs), reconhecendo a especificidade das entidades privadas sem fins lucrativos.

Em relação ao tema aqui tratado – Planejamento Orçamentário –, é prerrogativa do Poder Executivo a elaboração dos três instrumentos que compõem o ciclo orçamentário no Brasil: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

(35) O controle Interno da União é exercido pela Controladoria Geral da União (CGU), no Estado do RS, pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) e no Município de Porto Alegre, pela Controladoria-Geral do Município de Porto Alegre (CGM).

(36) Os Tribunais de Contas – apesar do nome – não são órgãos do Judiciário, mas sim órgãos auxiliares do Poder Legislativo (art. 31, § 1º e art. 75 da CF/1988).

(37) Somente os Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro possuem Tribunais de Contas Municipais; todos os demais municípios são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos respectivos Estados (TCEs), uma vez que a Constituição Federal vedou, no seu art. 31, § 4º, a criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais.

(38) O tema do Controle Social é abordado no Capítulo 9 deste livro.

(39) A Lei Federal nº 9.790/1999 dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. E as leis nº 13.919/2014 e 13.2014/2015 estabelecem o marco regulatório das Organizações da Sociedade Civil.

7.2 O CICLO ORÇAMENTÁRIO: PPA, LDO E LOA

A Constituição Federal de 1988 é a 1ª Carta Magna brasileira que estabelece a necessidade de planejamento da ação do Governo com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico e social do País. No Brasil, o orçamento público deverá atender as normas previstas no art. 165 da Constituição Federal:

Art. 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias; e
- III - os orçamentos anuais.

PLANO PLURIANUAL (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) representa a peça central do sistema de planejamento do setor público. O mesmo deverá estabelecer os objetivos, as diretrizes e as metas da administração pública para as despesas de capital e de custeio relativos aos programas de duração continuada. Ele tem o status de plano de governo e está em um nível hierárquico superior às demais peças orçamentárias. Não obstante, ainda restam lacunas em relação à regulamentação de regras e normas que definam procedimentos para a elaboração, organização e apresentação do PPA.

As principais características do PPA são:

- **Vigência:** 4 anos;
- **Prazos:** deve ser elaborado no primeiro ano do mandato do Chefe do Poder Executivo, vigorando a partir do segundo ano até o primeiro ano do mandato subsequente (4 anos);
- **Status:** de plano de governo;
- **Objetivo:** define as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital e as despesas delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada; e
- **Hierarquia:** superior à LDO e à LOA.

Nenhum investimento poderá ser efetuado sem que esteja previsto no PPA. Deve haver compatibilização entre PPA, LDO e LOA. Para uma melhor compreensão acerca do papel e das características do PPA, assista aos vídeos produzidos pelo Senado Federal:

Vídeo 1: Orçamento Fácil

Vídeo 2: Sistema Orçamentário Brasileiro

Vídeo 3: O que é o Plano Plurianual (PPA)

Vídeo 4: Elaboração e aprovação do PPA

Disponíveis em: <http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO)

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é uma lei anual que estabelece as metas e as prioridades para um exercício financeiro, que orienta a elaboração do orçamento e que faz alterações na legislação tributária. Proposta pelo Executivo, deve ser encaminhada ao Legislativo (geralmente no mês de abril⁴⁰) para sua análise e aprovação até a última seção legislativa do primeiro semestre.

Segundo o art. 165 da CF/1988, são funções da LDO:

- Estabelecer as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte;
- Orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- Dispor sobre alterações na legislação tributária em relação à concessão ou ampliação de incentivos fiscais, bem como seus impactos sobre a estimativa da receita e fixação da despesa no projeto da Lei Orçamentária Anual;
- Definir políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;
- Apresentar alterações na política de pessoal. A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos ou alteração na estrutura de carreiras, admissão de pessoal, pela administração direta, indireta e fundações poderão ser efetuadas somente se houver *autorização* da LDO. E deverão também obedecer aos limites de gasto com pessoal estabelecidos pela Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LDO, segundo a LRF (artigos 4º e 9º), deve apresentar as seguintes características ou exigências:

- Equilíbrio entre receitas e despesas;
- Definir critérios e formas de limitação de empenho (o chamado *contingenciamento*);
- Controle de custos e avaliação de resultados;

(40) Os prazos de envio do PPA pelo Poder Executivo ao Legislativo nas diferentes esferas de governo estão demonstrados no Quadro 1.

- Anexo de Metas Fiscais;
- Anexo de Riscos Fiscais.

Segundo Guardia (1997), a criação da LDO pelos constituintes tinha dois objetivos. O primeiro era de que a LDO fosse utilizada como uma espécie de prévia do processo orçamentário: através dela seria antecipado o processo de discussão sobre as prioridades para o exercício financeiro seguinte e a definição de regras para a elaboração e execução dos orçamentos antes da elaboração da LOA. O segundo objetivo era alongar o período de discussão sobre o processo orçamentário no Poder Legislativo e, ao mesmo tempo, garantir a participação dos parlamentares ao longo de todo o processo orçamentário.

Assim, a instituição da LDO no Brasil⁴¹ objetivou:

- Ampliar o tempo de discussão sobre o orçamento;
- Estabelecer mecanismo de ligação entre o PPA e a LOA uma vez que havia esta deficiência no sistema anterior;
- Definir regras gerais para a elaboração e a execução da LOA, antes do início do processo da LOA propriamente dita;
- Assegurar a participação do Poder Legislativo ao longo do processo orçamentário, construindo um consenso mínimo entre os poderes em relação à prioridade do gasto para o exercício seguinte.

Podemos afirmar que a LDO é o elo de ligação entre o PPA e a LOA. Para um melhor entendimento da LDO, assista aos vídeos:

Vídeo 5: O que é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Vídeo 6: Elaboração e aprovação da LDO

Disponíveis em: <http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>

LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL (LOA)

O orçamento público é o instrumento pelo qual o governo estima as receitas e fixa as despesas para poder controlar as finanças públicas e executar as ações governamentais, tendo em vista o alcance do objetivo estatal do bem comum. No modelo brasileiro, compreende a elaboração e execução de três leis – o Plano Plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e o orçamento anual (LOA) – que, em conjunto, materializam o planejamento e a execução das políticas públicas federais.

(41) Em países desenvolvidos como Alemanha, Inglaterra, Canadá, França e Japão não existem instrumentos legais semelhantes à LDO.

Segundo Augustinho Paludo (2013), o orçamento público é o “instrumento de viabilização do planejamento governamental e de realização das Políticas Públicas organizadas em programas mediante a quantificação das metas e a alocação de recursos para as ações orçamentárias”. De maneira simples, o orçamento é uma estimativa, uma previsão. Ao final do processo de elaboração, o orçamento público materializa-se numa lei, a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A LOA é o orçamento público propriamente dito, que estima receitas e fixa despesas de acordo com as prioridades contidas no PPA e na LDO, detalhando quanto será gasto em cada ação e programa para o ano seguinte. Importante destacar que o orçamento público brasileiro enquanto lei autorizativa implica previsões que nem sempre se realizam, isto é, o Legislativo *autoriza* o Executivo a gastar determinado valor, não o obrigando a tal.

ORÇAMENTO: UM BREVE HISTÓRICO NO MUNDO

Segundo Machado e Reis (1971), a Inglaterra foi o primeiro país a adotar a prática orçamentária, com a Promulgação da Carta Magna em 1215. O parlamento objetivava exercer o controle sobre o príncipe João-sem-Terra, limitando a ação do rei e obrigando-o a chamar o parlamento para votar as leis.

Havia fortes resistências ao crescimento das despesas públicas, e mais tarde, com o liberalismo econômico, também haveria fortes resistências à participação do Estado na Economia. Naquela época, a principal função do orçamento público era disciplinar as despesas públicas e possibilitar um instrumento de controle político sobre o Executivo. Neste tipo de orçamento tradicional, o aspecto econômico não era o mais relevante, já que o gasto público não tinha importância significativa em termos econômicos.

O ORÇAMENTO MODERNO

Com a crise mundial de 1929 e a publicação da Teoria Geral do Juro e da Moeda, de John Maynard Keynes (1936), a concepção de Estado se altera, abandonando a neutralidade econômica caracterizada pelo pensamento liberal e introduzindo a relevância do papel do Estado na condução da economia. Consequentemente, as alterações orçamentárias passaram a ter grande relevância econômica.

Com isso, o orçamento passa a ser um importante instrumento de gestão do Poder Executivo. Nas economias desenvolvidas o mesmo constitui uma peça fundamental de condução da política econômica⁴².

(42) Para uma melhor compreensão sobre a evolução histórica do orçamento público em outros países e no Brasil recomenda-se a leitura dos capítulos 4 e 5 do livro *Orçamento Público*, de James Giacomoni, Editora Atlas, São Paulo – 2012; 16ª edição.

O ORÇAMENTO NO BRASIL

Antes de existir orçamento público, a cobrança de impostos levou a sociedade a exigir participação nas decisões da Coroa Portuguesa e a organizar revoltas em busca da liberdade. O Direito Orçamentário Brasileiro iniciou em 1808 com a criação do Erário e do Regime de Contabilidade. O Governo Português criou um sistema financeiro com o objetivo de solucionar problemas decorrentes da abertura dos portos do País⁴³, visando também a evitar certos privilégios.

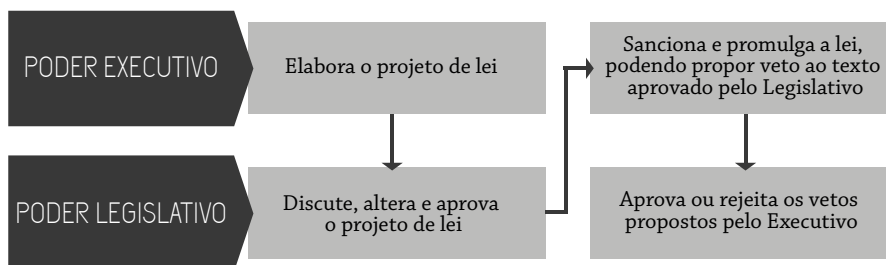
A Constituição Federal de 1824 estabelecia a apresentação anual de um balanço geral, para que fosse discutido e organizado o Orçamento Geral da União. No entanto, o primeiro orçamento brasileiro foi votado somente em 1830. Evoluções foram ocorrendo no decorrer do tempo, tanto no texto constitucional quanto na legislação infraconstitucional, alterando a sistemática tanto da forma como o orçamento era realizado, quanto nas características do mesmo, até chegarmos na sua forma atual.

O ORÇAMENTO HOJE

A LOA estima a receita e fixa as despesas para o exercício financeiro subsequente. Isso significa que o orçamento reflete a estratégia de alocação dos gastos do Governo, bem como das receitas (tributos) que financiarão estes gastos, disciplinando todas as ações do governo.

A LOA é elaborada pelo Executivo, mas precisa ser aprovada pelo Legislativo. Assim, na Figura 2 demonstra-se o trâmite do Sistema de Planejamento e Orçamento (SPO) no Brasil. Além disso, uma Mensagem do Chefe do Executivo acompanha o projeto de lei enviado ao Legislativo para análise, na qual é feito um diagnóstico sobre a situação econômica e suas perspectivas.

Figura 2 - Trâmite do Sistema de Planejamento e Orçamento (SPO) no Brasil: União, Estados, Distrito Federal e Municípios



Fonte: Elaboração própria.

(43) Vide nota de rodapé 42.

Ainda, o Projeto de Lei dos Orçamentos Anuais deverá ser acompanhado de demonstrativo regionalizado dos efeitos, de receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia (art. 165, § 6º, CF/1988). Para uma melhor compreensão sobre a LOA, assista aos vídeos:

Vídeo 7: O que é a Lei Orçamentária Anual (LOA)

Vídeo 8: Elaboração e aprovação da LOA

Disponíveis em: <http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>

PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Segundo estabelece o Manual Técnico do Orçamento, publicação anual do Ministério do Planejamento, os princípios orçamentários visam estabelecer regras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público. Válidos para todos os Poderes e para todos os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, são estabelecidos e disciplinados tanto por normas constitucionais e infraconstitucionais quanto pela doutrina.

Assim, os princípios orçamentários são regras válidas para todo o processo orçamentário (elaboração, execução e controle/avaliação); aplicam-se tanto à LOA como aos créditos adicionais e visam assegurar-lhe racionalidade, eficiência e transparência, mas não têm caráter absoluto, visto que apresentam exceções.

Dentre os princípios básicos que devem ser seguidos na elaboração e no controle do orçamento público segundo a legislação em vigor (Lei nº 4320/1964, CF/1988 e Lei Complementar nº 101/2000), destacam-se os princípios:

- **Da exclusividade:** a LOA não conterà dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação da despesa (art. 165, § 8º, CF/1988);
- **Do equilíbrio orçamentário:** equivalência entre despesas autorizadas e receitas previstas anualmente;
- **Da anualidade ou periodicidade:** periodicidade de 1 ano, correspondente ao ano fiscal, conforme definido pela CF/1988;
- **Da unidade-conceito clássico:** todas as receitas e despesas devem estar incluídas num só documento, em vez da existência de vários orçamentos separados;
- **Da unidade-conceito moderno:** o sistema de planejamento integrado aceita vários documentos, alguns de planejamento, outros de orçamentos e programas, aprovados por diferentes leis (PPA, LDO e LOA);

- **Da universalidade-conceito clássico:** a abrangência do orçamento inclui todos os poderes e órgãos da administração direta e indireta, instituídos e mantidos pelo Poder Público;
- **Da universalidade-conceito econômico:** a apresentação do orçamento público como um sistema consolidado do setor público, objetivando visualizar o tamanho e a importância do setor público na economia nacional comparativamente ao setor privado; o valor da renda nacional absorvida pelo Estado através da tributação; a participação do Estado na formação da renda nacional; o resultado das transações correntes do governo (déficit/superávit); e o volume dos investimentos públicos programados⁴⁴;
- **Da legalidade:** PPA, LDO e LOA, assim como transposição, remanejamento ou transferências de recursos deverão ser realizados através de lei;
- **Da sinceridade:** estimativa deve ser feita em bases realistas sem subestimação ou superestimação;
- **Da clareza e inteligibilidade:** o orçamento deve ser de fácil compreensão ao povo e de fácil controle por seus representantes;
- **Da publicidade:** obrigatoriedade de publicação e execução das leis orçamentárias – o poder executivo deve publicar a execução orçamentária bimestral até 30 dias após o encerramento do bimestre (art. 165, § 3º, CF/1988);
- **Da não afetação da receita:** é inconstitucional vincular receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa com exceção da distribuição de recursos estabelecidos (art. 167, IV, CF/1988):
 - Através dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e de Participação dos Municípios (FPM);
 - A destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde⁴⁵;

(44) Exemplo do princípio da universalidade: de acordo com a CF/1988, art. 158, 25% da arrecadação do ICMS pertencem aos Municípios. Assim, se o total arrecadado em ICMS pelo Estado for R\$ 1 milhão, 250 mil serão destinados aos Municípios. Pelo princípio da universalidade, o Estado deve registrar na sua contabilidade o valor bruto (R\$ 1 milhão) e não o valor líquido (R\$ 750 mil).

(45) A Lei Complementar nº 141/2012 estabelece os limites de gasto com saúde como segue: Art. 5º - A União aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos desta Lei Complementar, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual; Art. 6º - Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; Art. 7º - Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea "b" do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

- Despesas para a educação uma vez que a CF/1988 estabelece % mínimo de gastos com educação⁴⁶;
- Sobre a receita de impostos e ainda quando se refere a prestação de garantias nas operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentárias (ARO), de acordo com os limites estabelecidos pelas Resoluções do Senado Federal n^{os} 40/2001, 43/2001, 03/2002 e 19/2003, dentre outras.

Finalmente, no Quadro 1 apresenta-se uma sistematização dos três instrumentos que compõem o Ciclo Orçamentário (PPA, LDO a LOA) no Brasil:

Quadro 1 - Sistematização do Ciclo Orçamentário no Brasil desde a CF/1988: União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁴⁷.

	PPA	LDO	LOA
Periodicidade	04 anos	01 ano	01 ano
Prazo de entrega pelo Poder Executivo ao Legislativo	Até 31 de agosto do primeiro ano do mandato do Chefe do Executivo.	15 de abril	Até 31 de agosto
Aprovação	22 de dezembro	17 de julho	22 de dezembro
Vigência	2 ^o ano de mandato do Chefe do Executivo até 31 de dezembro do 1 ^o ano do mandato do Chefe do Executivo subsequente.	18 meses da aprovação até o dia 31 de dezembro do ano seguinte	01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano

Fonte: Elaboração própria.

Após a elaboração e aprovação da LOA, o orçamento propriamente dito, a execução da despesa passa por três etapas – empenho, liquidação e pagamento –, e é classificada segundo as normas de contabilidade pública, cujo tema será abordado no próximo capítulo.

(46) Art. 212 . A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(47) A definição da data específica de entrega do PPA, da LDO e da LOA pelo Executivo ao Legislativo está definida nos Municípios pelas respectivas Leis Orgânicas; nos Estados, pelas respectivas Constituições Estaduais, e na União, pela CF/1988. Onde não houver esta definição, seguem os mesmos prazos estabelecidos pela CF/1988.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 03 jan. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 dez. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 30 abri. 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 abr 2016.

BRASIL. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001**. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em: 04 jan 2016.

CHIEZA, R. A. **O Ajuste das finanças Públicas à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

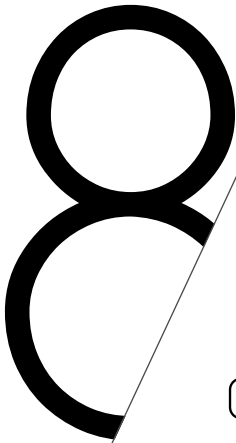
GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

GUARDIA, E. F. O processo orçamentário do governo federal: considerações sobre o novo arcabouço institucional e a experiência recente. In: MEYER, A. (Org.). **Finanças públicas: ensaios selecionados**. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1997

MACHADO, J. T.; REIS, H. C. **Modelo de Orçamento-Programa para os Municípios**. Rio de Janeiro: IBAM, 1971.

OLIVEIRA, F. A. O orçamento como instrumento da democracia e da cidadania. In: Simpósio Orçamento Público e Políticas Sociais, 3., 2017, Londrina. **Anais...** Londrina: Universidade Estadual de Londrina, 2017.

PALUDO, A. **Administração Pública**. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier/Método, 2013. 608 p.



GASTO PÚBLICO

ROSA ANGELA CHIEZA

*Professora de Economia do Setor Público na FCE/UFRGS
e Membro do Instituto Justiça Fiscal.*

DIOGO JOEL DEMARCO

*Professor da Escola de Administração da UFRGS no curso
de Administração Pública e Social.*

Após a elaboração e aprovação do orçamento público, conforme descrito no Capítulo 7, o objetivo deste capítulo, é demonstrar como ocorre a execução do gasto público e quais normas devem ser obedecidas, bem como refletir sobre as implicações decorrentes de mudanças institucionais representadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal/2000 (LRF) e pela Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016 sobre a execução do gasto público, o que ao fim e ao cabo, reflete um modelo de Estado. Assim, na seção 8.1 abordam-se as etapas e classificação do gasto segundo as normas de contabilidade pública. Na seção 8.2 abordam-se as alterações de normas de finanças públicas, limites de gastos estabelecidos pela LRF/2000 e suas implicações. E, por fim, aborda-se o Novo Regime Fiscal no âmbito dos orçamentos fiscais e da seguridade social da União, aprovada através da EC nº 95/2016 e suas implicações à luz da experiência internacional sobre a adoção de limitadores de gasto e do histórico sobre o comportamento do gasto público no mundo.

8.1 ETAPAS E CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA PÚBLICA

Despesa Pública é todo dispêndio que a Administração faz para o custeio de seus serviços, remuneração dos servidores, aquisição de bens, execução indireta de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins. Representam o custo da quantidade e da qualidade das obras, serviços e bens públicos. É o gasto cuja realização depende de autorização legislativa e de créditos orçamentários correspondentes.

8.1.1 ETAPAS DA DESPESA PÚBLICA

A realização da despesa pública antecede o estágio de previsão, conhecido como orçamento. Este deve abranger todos os gastos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Uma vez autorizados os gastos através da aprovação legislativa do orçamento e da sanção do Chefe do Executivo, os estágios da despesa pública são: empenho, liquidação e pagamento (artigos 58 a 63, Lei nº 4.320/1964), conforme descritos no Quadro 1.

O empenho opera como ato-condição do pagamento. Sua validade está condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos nos artigos 59 e 61 da Lei Federal nº 4320/1964, a qual *veda a realização de qualquer despesa sem prévio empenho*, salvo nos casos especiais previstos na referida Lei.

Quadro 1 - Etapas da Despesa Pública no Brasil

ETAPAS	SIGNIFICADO
Empenho	Corresponde ao comprometimento de recursos da dotação orçamentária. É quando é emitida a Nota de Empenho. Uma via é entregue ao executor da obra ou serviço, como garantia de que os recursos estão comprometidos orçamentariamente. O empenho não constitui obrigação nem compromisso de pagamento, pois é operação financeira de caráter contábil, visando reserva do numerário. Sua finalidade é evitar que a Administração venha a ultrapassar as dotações orçamentárias. O valor empenhado é abatido do saldo da dotação orçamentária correspondente
Liquidação	É o estágio em que se verifica a legitimidade na despesa empenhada, procedida à vista de títulos, documentos, dispositivos legais e demais provas, a fim de apurar a origem e objeto daquilo que se deve pagar. Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor através do ateste. O ateste e a confirmação da regularidade da operação pelo fiscal do contrato, que comprova o efetivo fornecimento do objeto contratado de acordo com o documento Fiscal emitido pelo fornecedor.
Pagamento	É o último estágio da realização da despesa, onde a dívida é exaurida. Inicia-se com a ordem de pagamento emitida pela autoridade competente, em documento processado pelo serviço de contabilidade, depois de verificada a regularidade da liquidação. Encerra-se com a entrega da importância ao credor pela tesouraria ou pagadoria, por estabelecimento bancário credenciado, ou em casos excepcionais, mediante adiantamento de numerário.
Vigência	2º ano de mandato do Chefe do Executivo até 31 de dezembro do 1º ano do mandato do Chefe do Executivo subsequente.

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (1964).

Em relação ao pagamento, último estágio da despesa pública, em geral deve ser efetuado até o último dia do ano financeiro. No entanto, as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro de cada ano são classificadas como *restos a pagar*⁴⁸, podendo ser quitadas em qualquer tempo, enquanto não se verificar a prescrição quinquenal em favor da Fazenda Pública. Os restos a pagar constituem *dívida fluante* e devem ser registrados em conta própria por exercício e por credor.

Vídeo 9: Despesas Públicas: obrigatórias e discricionárias

Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>

(48) A LRF estabelece que no último ano de mandato do Chefe do Executivo, para o montante de Restos a Pagar deve ter em caixa o valor financeiro correspondente.

8.1.2 CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA PÚBLICA

A Classificação tem por objetivo fornecer transparência ao orçamento, na medida em que possibilita mostrar as despesas sob diferentes enfoques. Neste sentido, a classificação da despesa se subdivide em:

- **Institucional:** quem é o responsável pela programação e execução do gasto;
- **Funcional:** em que área da ação governamental a despesa é realizada;
- **Por Programas:** para que os recursos são alocados (finalidade);
- **Econômica:** o que é adquirido e qual é o efeito econômico da realização da despesa;

CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL

É a classificação da despesa por Órgãos da Administração Pública. Ou seja, esta classificação tem por função mostrar *quem* são os órgãos da Administração responsáveis pela execução das dotações orçamentárias aprovadas pelo Legislativo. Como exemplo, na Tabela 1 apresenta-se a Classificação Institucional do Gasto do Município de Porto Alegre, no ano de 2014.

Tabela 1 - Despesa liquidada segundo a Classificação Institucional⁴⁹, Município de Porto Alegre, dados nominais (2014)

(continua)

ÓRGÃO	VALOR - EM R\$
Departamento de Esgotos Pluviais	64.173.904,58
Encargos Gerais do Município	465.609.098,75
Procuradoria Geral do Município	26.504.067,38
Secretaria Municipal de Urbanismo	24.901.650,82
Secretaria Especial dos Direitos Animais	4.638.561,77
Secretaria Extraordinária da Copa de 2014	5.742.972,91
Secretaria Municipal da Cultura	48.371.567,16
Secretaria Municipal da Fazenda	101.573.708,95
Secretaria Municipal da Juventude	5.242.689,82

(49) Acesse <<http://www.tce.rs.gov.br/consultas/contasmunicipais/despesa/>> e escolha a opção “Órgão (instituição)”. Após, selecione o município e o ano da pesquisa. Observe que as despesas são disponibilizadas por Poder em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de gasto para os três Poderes. Neste endereço você poderá acessar as contas segundo a classificação *institucional* de todos os 497 municípios do RS.

Tabela 1 - Despesa liquidada segundo a Classificação Institucional, Município de Porto Alegre, dados nominais (2014)

(conclusão)

ÓRGÃO	VALOR - EM R\$
Secretaria Municipal da Produção, Indústria e Comércio	21.620.051,48
Secretaria Municipal de Acessibilidade e Inclusão Social	2.953.497,27
Secretaria Municipal de Administração	38.603.639,48
Secretaria Municipal de Direitos Humanos	5.720.725,63
Secretaria Municipal de Educação	635.643.728,80
Secretaria Municipal de Esportes, Recreação e Lazer	16.204.873,92
Secretaria Municipal de Gestão	19.585.026,18
Secretaria Municipal de Governança Local	49.507.895,50
Secretaria Municipal de Obras e Viação	236.339.020,49
Secretaria Municipal de Saúde	1.382.888.072,13
Secretaria Municipal de Segurança	40.737.266,34
Secretaria Municipal de Turismo	8.687.445,59
Secretaria Municipal do Meio Ambiente	52.603.755,17
Secretaria Municipal do Planejamento Estratégico e Orçamento	19.613.842,19
Secretaria Municipal do Trabalho e Emprego	5.801.373,40
Secretaria Municipal dos Transportes	15.504.663,41
TOTAL	3.330.183.700,57

Fonte: Elaboração própria com base em TCE/RS (2015).

Observe que o total do gasto do referido Município no ano de 2014, no conceito *despesa liquidada*, foi de R\$ 3,3 bilhões, e a tabela mostra quanto foi o gasto individual de cada órgão/secretaria do referido Ente.

CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL

Conforme já abordado anteriormente, esta classificação permite identificar em qual área a despesa pública é realizada, compreendendo um conjunto de funções. É de aplicação comum e obrigatória para Municípios, Estados e União, pois a classificação permite a consolidação nacional dos gastos do setor público. As fun-

ções e as subfunções estão definidas na Portaria do Ministério do Planejamento nº 42, de 14 de abril de 1999⁵⁰.

A referida Portaria estabelece 28 funções com suas subfunções correspondentes. Além das funções educação e saúde dentre outras áreas da ação do Estado, a referida norma cria a função “Encargos Especiais”, “para agrupar despesas que não se associam diretamente a um bem ou serviço a ser gerado, como por exemplo, dívidas e ressarcimentos” (PASSOS; CASTRO, 2009, p. 234).

A *função* representa o maior nível de agregação das diversas áreas da despesa pública, enquanto a *subfunção* representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesas do setor público.

Seguindo com o exemplo do Município de Porto Alegre, na Tabela 2 apresenta-se a despesa de R\$ 3,3 bilhões, segundo a classificação funcional do referido Município, no ano de 2014.

Tabela 2 - Despesa segundo a classificação funcional⁵¹ do Município de Porto Alegre, dados nominais (2014)

(continua)

FUNÇÃO	VALOR - EM R\$
Administração	308.299.260,04
Agricultura	705.011,96
Assistência Social	18.561.786,53
Ciência e Tecnologia	622.727,87
Comércio e Serviços	29.723.618,19
Cultura	50.227.493,78
Defesa Nacional	252.277,66
Desporto e Lazer	21.083.764,40
Direitos da Cidadania	12.499.441,17
Educação	635.643.728,80
Encargos especiais	336.331.704,79

(50) A Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão nº 42/1999 está disponível no endereço: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-mog-42_1999_atualizada_23jul2012-1.doc/view>.

(51) Acesse <<http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:74:>>> e escolha a opção “Função”. Após, selecione o município e o ano da pesquisa. Observe que as despesas são disponibilizadas por Poder em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece normas de gasto para os três Poderes. Neste endereço você poderá acessar as contas segundo a classificação *funcional* de todos os 497 municípios do RS.

Tabela 2 - Despesa segundo a classificação funcional do Município de Porto Alegre, dados nominais (2014)

(conclusão)

FUNÇÃO	VALOR - EM R\$
Gestão Ambiental	52.887.857,79
Judiciária	25.544.645,58
Legislativa	1.016.044,20
Previdência Social	95.482.793,13
Relações Exteriores	801.968,08
Saneamento	63.326.387,30
Saúde	1.382.896.595,14
Segurança Pública	42.289.797,34
Trabalho	6.578.179,73
Transporte	16.159.513,38
Urbanismo	229.249.103,71
TOTAL	3.330.183.700,57

Fonte: Elaboração própria com base em TCE/RS (2015).

Observe que o valor do total das despesas do referido Município de R\$ 3,3 bilhões é o mesmo apresentado nas demais classificações (Tabelas 1 e 3). Esta classificação nos permite identificar quanto e em quais funções (saúde, educação e outras, conforme estabelece a Portaria nº 41/1999) o Ente Público gastou recursos públicos arrecadados através dos tributos.

CLASSIFICAÇÃO POR PROGRAMAS

Esta classificação tem como objetivo consolidar ações do Estado com a finalidade de mostrar suas realizações. Representa um *módulo integrador entre o orçamento e o PPA*. São quatro classificações:

- **Programa:** instrumento que visa dar concretude aos objetivos almeçados, sendo que os mesmos são mensurados por indicadores definidos no PPA.
- **Projeto:** instrumento que visa alcançar o objetivo de um Programa. Envolve um conjunto de operações, limitado no tempo – que tem início, meio, e fim –, do qual deve resultar um produto que mostre a expansão

ou o aperfeiçoamento das ações do Governo. Em geral, predomina o uso de recursos classificados como *Despesa de Capital*.

- **Atividade:** instrumento que visa alcançar o objetivo de um Programa. Envolve ações que ocorrem ao longo do tempo – de modo contínuo e permanente –, das quais deve resultar um produto necessário à manutenção das ações do Governo. Predomina o uso de recursos classificados como *Despesa Corrente*.
- **Operações Especiais:** compreendem as despesas que não resultam em um produto e não contribuem com a manutenção das ações do Governo e também não geram contraprestação direta na forma de bens ou serviços. Exemplo: refinanciamento da dívida (interna e externa).

Diferentemente da norma (Portaria nº 42/1999) que estabelece as funções e subfunções nas quais o gestor deverá classificar a despesa, aqui a legislação facultada a criação de programas, atividades e/ou projetos. No entanto, há uma relativa rigidez para a criação de programas, já que a legislação determina que eles sejam relacionados previamente através de Decreto.

CLASSIFICAÇÃO ECONÔMICA OU SEGUNDO SUA NATUREZA

Esta classificação tem como objetivo padronizar a despesa com o intuito de obter informações gerenciais e macroeconômicas sobre o efeito do gasto do setor público na economia.

De acordo com a Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, que estabelece a uniformização dos procedimentos de execução orçamentária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, esta classificação compõe-se de:

- a) Categoria econômica (1º dígito)
- b) Grupo de natureza de despesa (2º dígito)
- c) Elemento de despesa (5º e 6º dígitos)

Ainda, a natureza da Despesa será complementada pela informação gerencial denominada *modalidade de aplicação* (3º e 4º dígitos), conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 - Estrutura do Gasto Público no Brasil segundo a classificação por Categoria Econômica

A - CATEGORIAS ECONÔMICAS

- 3 - Despesas Correntes
- 4 - Despesas de Capital

B - GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESA

- 1 - Pessoal e Encargos Sociais
- 2 - Juros e encargos da Dívida
- 3 - Outras Despesas Correntes
- 4 - Investimentos
- 5 - Inversões Financeiras
- 6 - Amortização da Dívida

C - MODALIDADES DE APLICAÇÃO

- 20 - Transferências à União
- 30 - Transferências a estados e ao Distrito federal
- 40 - Transferências a Municípios
- 50 - Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos
- 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos
- 70 - Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais
- 71 - Transferências a Consórcios Públicos
- 80 - Transferências ao Exterior
- 90 - Aplicações Diretas
- 91 - Aplicação Direta Decorrente de Operações entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
- 99 - A Definir

C - ELEMENTOS DE DESPESA

- 01 - Aposentadoria...
- 03 - Pensões
- 04 - Contratação por tempo determinado...
-99

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2001a).

8.1.3 REFORÇANDO ALGUNS CONCEITOS

- **Categoria Econômica:** se subdivide em Despesa Corrente e Despesa de Capital.
 - *Despesa Corrente:* não contribuem, diretamente, para a aquisição de um bem de capital. Exemplo: serviços de limpeza e vigilância de escolas, compra de material de expediente, despesa de energia, telefonia, etc.
 - *Despesa de Capital:* são as que contribuem, diretamente, para a aquisição de um bem de capital. Exemplo: construção de uma escola, aquisição de computadores, etc.
- **Grupos de Natureza:** agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto do gasto.
- **Modalidade de Aplicação:** tem a finalidade de indicar se os recursos são aplicados por órgãos ou entidades da mesma esfera de Governo ou por outro Ente da Federação. Objetiva eliminar a dupla contagem de recursos transferidos ou descentralizados.
- **Elementos de Despesa:** é a menor agregação da despesa. Tem como objetivo identificar os objetos do gasto que a administração pública incorre para a execução de seus fins. Exemplos: vencimentos, juros, diárias, material de consumo (material de limpeza, material de expediente) serviços de terceiros (contratação de consultorias, serviços de limpeza, coleta de lixo), obras e instalações, equipamentos e materiais de expediente, dentre outros.

A título de exemplificação de como as despesas por *categoria econômica* são registradas no orçamento, na Tabela 3 apresentam-se as despesas de R\$ 3,3 bilhões do Município de Porto Alegre, referentes ao ano de 2014.

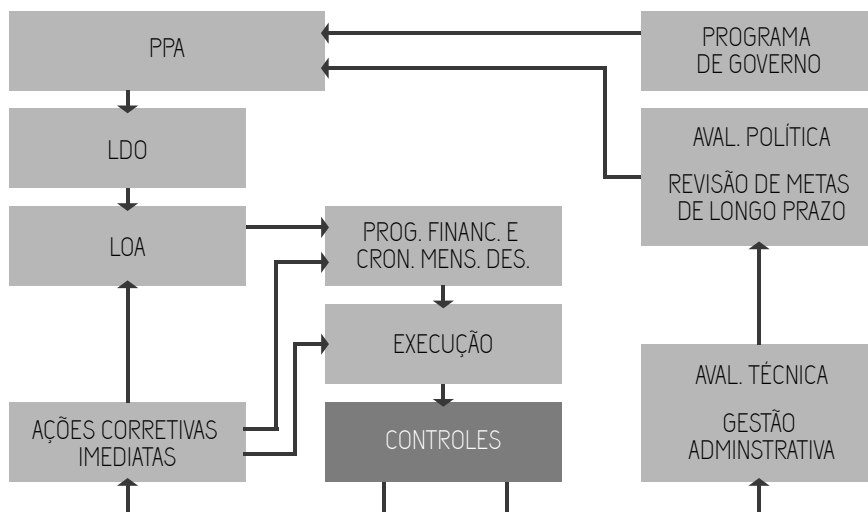
Tabela 3 - Despesa liquidada por categoria econômica no Município de Porto Alegre, dados nominais (2014)

ESPECIFICAÇÃO	VALOR - EM R\$
DESPESAS CORRENTES	2.886.281.119,46
Pessoal e Encargos Sociais	1.393.331.598,19
Juros e encargos da Dívida	64.063.600,05
Outras Despesas Correntes	1.428.885.921,22
DESPESAS DE CAPITAL	443.902.581,11
Investimentos	386.972.158,95
Inversões Financeiras	0,00
Amortização da Dívida	56.930.422,16
TOTAL	3.330.183.700,57

Fonte: Elaboração própria com base em TCE/RS (2015).

Observe que o total do gasto de R\$ 3,3 bilhões classificado por categoria econômica demonstrado na Tabela 3 é o mesmo segundo as demais classificações de gasto abordadas, conforme demonstrado nas Tabelas 1 e 2. A partir das etapas e da classificação do gasto público no Brasil, demonstra-se na Figura 1 o fluxo da execução do referido gasto.

Figura 1 - Fluxo da gestão do Gasto Público no Brasil (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)



Fonte: Elaboração própria.

O fluxo acima ilustrado inicia com o Programa de Governo, o qual subsidia a elaboração do PPA no primeiro ano de mandato do Chefe do Executivo (União, Estados e Municípios), tendo como sua etapa final o controle social. Registra-se que o ciclo orçamentário composto por PPA, LDO e LOA – cuja execução do gasto ocorre pela LOA (o orçamento propriamente dito) – deve seguir as normas legais do Gasto Público, passando inclusive pelos controles internos e externos, conforme abordado na parte inicial do Capítulo 7.

8.2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

Nesta seção apresenta-se uma reflexão acerca da LRF e suas implicações sobre a execução orçamentária e financeira. Inegavelmente, trata-se de um tema polêmico, com prós e contras à referida Lei. Não se trata de negar a importância da responsabilidade fiscal à qual os governantes devem estar sujeitos, todavia, é inegável o aspecto político que esta Lei cumpriu no processo de ajuste fiscal e redução do Estado pelo qual o País passou a partir dos anos 2000, no qual a LRF manifestou forte viés ideológico ao inibir gasto público em área social, ao passo que impôs tratamento diferenciado às despesas com juros e amortizações da dívida, ao permitir que um Ente Público, mesmo no caso de descumprimento dos limites fiscais estabelecidos pela LRF, possa continuar se endividando, se for exclusivamente para renegociação de dívidas. Como o objetivo aqui não é esgotar esta polêmica, recomenda-se uma leitura cuidadosa e o aprofundamento deste debate com diferentes autores e perspectivas. Com isso, aborda-se na Seção 8.2.1 os objetivos e o histórico da LRF; e na seção 8.2.2, as experiências internacionais, nas quais os elaboradores da LRF brasileira se inspiraram. Na seção subsequente, apresentam-se as alterações da LRF sobre o ciclo orçamentário e, por fim, na seção 8.2.4 apresentam-se os indicadores de gestão fiscal bem como as normas relativas à Transparência e ao controle social.

8.2.1 HISTÓRICO E OBJETIVOS

Conforme Chieza (2008), além de atender as condicionalidades⁵² do Fundo Monetário Internacional (FMI) aos países-membros, a elaboração da LRF brasileira também atendeu a um normativo constitucional. A Constituição Federal de 1988 (CF/1988), em seu art. 163, estabelece que uma Lei Complementar deve dispor sobre os princípios norteadores de finanças públicas no Brasil.

Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas; II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público; III - concessão de garantias pelas entidades públicas; IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública; V - fiscalização das instituições financeiras; VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

(52) Dentre as condicionalidades destacam-se o comprometimento do País com a implementação de ações prévias à realização de acordos ou revisão de programas (*prior actions*), a obrigatoriedade do País em atender critérios de desempenho (*performance criteria*) e de implementar medidas de caráter estrutural (*structural benchmarks*). A exigência quanto à aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira consta nas condicionalidades *structural benchmarks* do Acordo do Brasil com o FMI, de 1998, e na Revisão do referido Programa, de março de 1999.

Municípios; VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Em 1998, 10 anos após a promulgação da Carta Magna, o art. 163 ainda não havia sido regulamentado. Assim, a Emenda Constitucional nº 19⁵³, de junho de 1998, que trata da Reforma Administrativa, estabeleceu um prazo de 180 dias para que o Executivo encaminhasse ao Legislativo uma proposta de lei complementar regulamentando o art. 163 da CF/1988.

Neste cenário, o Executivo Federal iniciou, em setembro de 1998, a elaboração da LRF. Segundo Nunes e Nunes (2002), o diagnóstico fiscal brasileiro indicava a necessidade da adoção de medidas estruturais, abrangendo não somente o Governo Federal, mas toda a federação. Quando a referida Lei começou a ser concebida, em 1998, o diagnóstico da situação fiscal no Brasil indicava “imoderados e reiterados déficits em todos os níveis de Governo”.

O principal objetivo da LRF consiste em definir “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, como está previsto no caput do art. 1º da referida Lei. A definição do que se entende por “responsabilidade na gestão fiscal” está prevista no parágrafo primeiro do art. 1º:

- a) Ação planejada e transparente;
- b) Prevenção de riscos e correção de desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas;
- c) Garantia de equilíbrio nas contas, através do cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e o cumprimento de limites e condições no que se refere à renúncia de receita, geração de despesa de pessoal, seguridade social, dívida (consolidada e mobiliária), operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A LRF tem como objetivo definir princípios norteadores de gestão fiscal responsável, estabelecendo limites para o endividamento público e para despesa de caráter continuado, e apresenta mecanismos prévios para assegurar o cumprimento de metas fiscais, com objetivo de alcançar o equilíbrio orçamentário entre receita e despesa. Impõe limites à gestão pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e para cada um dos seus Poderes. É vista como um novo código de regras para a gestão fiscal na medida em que impõe regras rígidas de gestão orçamentária, financeira e de transparência fiscal.

(53) “Art. 30. O projeto de lei complementar a que se refere o art. 163 da Constituição Federal será apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional no prazo máximo de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda”.

8.2.2 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS QUE INSPIRARAM A LRF BRASILEIRA

Além da influência dos princípios presentes no Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do FMI, a LRF brasileira baseou-se na experiência norte-americana, que de certo modo mostra a influência da legislação sobre o resultado fiscal. Também serviram de base para a lei brasileira as experiências da União Europeia, através do Tratado de Maastricht e da Nova Zelândia (TRATADO..., 2002).

A partir da experiência dos Estados Unidos, a LRF brasileira herdou as regras de rigidez fiscal; da Comunidade Econômica Europeia, a possibilidade de abranger todos os Entes da Federação; e, da experiência da Nova Zelândia, as regras de transparência.

Nos *Estados Unidos*, em 1974, foi aprovada uma norma que estabelecia, simultaneamente, o montante do gasto total, das prioridades orçamentárias e do montante do déficit. Segundo Nunes e Nunes (2002), essa experiência teve êxito relativo de forma que, em 1990, o Governo Norte-Americano fez novo esforço com o objetivo de reduzir os déficits de seu Governo Federal. O *Budget Enforcement Act* – BEA contemplava somente o Governo Federal, em função de que, com raras exceções, os graves desajustes fiscais estavam concentrados nessa esfera do Governo⁵⁴.

A elaboração da LRF brasileira inspirou-se no regime de metas fiscais do BEA. O objetivo era impedir que a diferença entre o pagamento dos juros e o resultado primário gerado representasse endividamento adicional. Dois mecanismos de controle de gastos do BEA serviram de base para a equipe que elaborou a lei brasileira: o “*sequestration*” (corte automático das despesas com o objetivo de atingir as metas fiscais) e o *pay as you go* (mecanismo de compensação de despesas).

O BEA determina que o Congresso Norte-Americano fixe metas de resultado fiscal e também utilize um mecanismo de corte automático nas dotações orçamentárias sempre que há uma sinalização de que as metas não serão atingidas. Estes cortes são orçamentários e financeiros, e são realizados na proporção necessária para que as metas de resultado fiscal sejam atingidas. As despesas de pessoal não estão excluídas dos possíveis cortes.

Semelhante à legislação norte-americana, o “*sequestration*” está previsto no art. 9º da LRF brasileira. Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultados primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias

(54) Nos Estados Unidos, cada unidade da Federação possui regras próprias e, em alguns Estados, a lei proíbe o governante de contratar dívidas.

subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O mecanismo *pay as you go* utilizado nos EUA é um mecanismo de compensação de despesas. A aprovação destas despesas requer a indicação da fonte de financiamento: qual a receita que financiará a despesa ou qual a despesa que será cancelada no próximo período para fazer frente à referida despesa. Na LRF o mecanismo *pay as you go* está incorporado no art. 17, o qual prevê a compensação para despesas de caráter continuado. Todas as despesas obrigatórias (criadas por lei, medida provisória ou ato administrativo) que geram efeitos permanentes sobre o nível de gastos necessitam ser compensadas quando da sua criação, por aumento de receita e ou pela redução de gastos, até que neutralize o impacto do referido aumento no gasto.

O marco inicial da experiência da *União Europeia* é o Tratado de Maastricht, de 1992. Ele obedece aos princípios de uma Confederação e estabelece os critérios para os países terem acesso à moeda comum. Nos protocolos referentes à União Monetária Europeia (UME) foram acordadas metas fiscais entre os países (déficit orçamentário e dívida pública). Além disso, os acordos também estabeleceram metas macroeconômicas como metas de taxas de juros, de câmbio e de inflação.

O orçamento é de cada país, expressando suas prioridades nacionais. No entanto, os países-membros da UME adaptam suas políticas de forma a atender as metas e limites definidos para o conjunto de países.

Esta busca de entendimento entre os países integrantes da UME inspirou a LRF no Brasil, especialmente a sua abrangência – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Se foi possível definir metas e limites entre países mais autônomos que os governos subnacionais de uma Federação, então seria possível implementar esta experiência no Brasil. Além disso, o diagnóstico fiscal do Brasil, segundo os elaboradores da LRF, indicava a necessidade de medidas estruturais abrangendo todos os Entes da Federação.

A experiência da Comunidade Econômica Europeia mostra também que as regras quantitativas não eram rígidas: era possível apresentar desvios desde que fosse mantida a tendência de ajuste. Segundo Nunes e Nunes (2002), mais importante que atingir determinada meta era demonstrar a tendência do objetivo desejado.

O fato de as regras da Comunidade Econômica Europeia não serem rígidas e a manutenção de uma tendência de ajuste ser o mais relevante foi incorporado na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. De acordo com a LRF, artigos 65 e 66, no caso de calamidade pública, estado de defesa ou de sítio, e se o crescimento econômico for negativo ou inferior a 1% nos quatro últimos trimestres, fica suspensa

a contagem de prazos para o cumprimento dos limites das despesas de pessoal, da dívida e ainda ficam dispensados o cumprimento das metas fiscais e o corte automático de despesas. Além disso, a referida legislação estabelece (art. 66, § 4º) que o prazo para ajustes de limites de dívida pode ser ampliado em até quatro meses, caso ocorra uma mudança drástica na condução das políticas monetária e cambial.

As regras utilizadas pelos países integrantes da União Monetária Europeia são definidas pelo conjunto de países. Os protocolos preveem multas em caso de descumprimento das metas. Há casos em que a multa do país desajustado é rateada entre os demais países que estão cumprindo os acordos.

Com base nesta experiência de introdução de sanções, e também com base em aspectos culturais, entrou em vigor, em outubro de 2000, a Lei nº 10.028, que trata dos crimes contra as finanças públicas no Brasil.

Da *Nova Zelândia* a LRF brasileira herdou as regras de transparência. A Lei daquele país, em vigor desde 1994, prevê princípios, regras (poucas) e exige muita transparência, como a obrigatoriedade de publicação periódica de relatórios com informação fiscal. Na LRF, as regras de transparência estão previstas no Capítulo IX, que trata de transparência, controle e fiscalização. Destacam-se os artigos 52 e 54, os quais estabelecem a publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RRGF), respectivamente. Além disso, o art. 48 estabelece os instrumentos de transparência de gestão fiscal, tais como a divulgação dos orçamentos em meio eletrônico de acesso público, da Lei de Diretrizes Orçamentária e da prestação de contas, ademais da realização de audiências públicas durante o processo de elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento, bem como a realização quadrimestral das audiências de gestão fiscal, conforme previsto no parágrafo 4º do art. 9º.

8.2.3 DA GESTÃO DE PLANEJAMENTO (PPA, LDO E LOA)

A LRF, em vigor desde maio de 2000, impactou de forma significativa a gestão orçamentária e fiscal dos Entes Públicos⁵⁵. Os processos de elaboração do Plano Plurianual PPA, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA) sofreram alterações a partir das mudanças institucionais introduzidas pela referida legislação, assim como a gestão fiscal ficou subordinada a um conjunto de normas e limitadores.

Em relação ao processo orçamentário, a CF/1988 trouxe três grandes mudanças: a conclusão do processo de unificação orçamentária, a recuperação das prerrogativas do Poder Legislativo em matéria orçamentária e a recuperação do

(55) Para uma análise mais detalhada sobre impactos da LRF nas finanças públicas, ver Chieza (2008).

planejamento na administração pública brasileira através da criação de dois instrumentos de planejamento, o PPA e a LDO, bem como a integração entre estes dois instrumentos⁵⁶ com Orçamento Anual.

O PLANO PLURIANUAL APÓS A LRF

Antes da vigência da LRF, o entendimento de muitos municípios brasileiros – em especial dos menores – era de que a elaboração do PPA não se fazia obrigatória, dado que a Constituição, ao tratar da matéria orçamentária, em diversas passagens faz referência somente à União, e ainda, há ausência de sanção ou vedação constitucional expressa que exija a elaboração do referido instrumento de planejamento.

No entanto, a partir da LRF, mesmo que o art. 3º (que versava sobre o PPA) tenha sido vetado, a referida Lei Complementar, ao estabelecer que o Projeto da Lei Orçamentária Anual deve ser *elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual*⁵⁷, passou-se a interpretar como obrigatória a elaboração do PPA por todos os Entes da Federação. Segundo Nunes (2012), somente depois da LRF é que todos os municípios brasileiros passaram a elaborar também o PPA.

A LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS APÓS A LRF

Em relação ao segundo instrumento de planejamento da administração pública – a LDO –, a LRF estabelece novas exigências conforme está previsto no art. 4º da referida legislação. A LDO passou a ter que:

- Dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas;
- Definir critérios para limitação de empenho⁵⁸, caso ao final de um bimestre a receita realizada não comporte o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal definidas no Anexo de Metas Fiscais. Também no caso da dívida⁵⁹ consolidada do Ente da Federação, no final de um quadrimestre, ultrapassar o limite estabelecido, o mesmo deverá ser a ele reconduzido nos três quadrimestres subsequentes, sendo que no primeiro deverá reduzir em pelo menos 25%;
- Apresentar normas pertinentes ao controle de custos e à avaliação dos resul-

(56) De acordo com o artigo 165 da CF/1988.

(57) Grifo dos autores.

(58) Segundo o parágrafo 2º do artigo 9º da LRF as despesas que são obrigações constitucionais e legais do Ente, não serão objeto de limitação de empenho. Além disso, a limitação do empenho será de competência dos Poderes (Executivo, Legislativo, Judiciário) e do Ministério Público promovê-la nos valores necessários nos trinta dias subsequentes (art.9º da LRF).

(59) Conforme está previsto no art. 31 da Lei Complementar nº 101/2000.

- tados dos programas financiados com recursos orçamentários, bem como requisitos para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;
- Integrar o Anexo de Metas Fiscais. O mesmo deverá apresentar as metas fiscais para o exercício para os dois seguintes; avaliação das metas relativas ao ano anterior; demonstrativos das metas anuais comparando-as com três anos anteriores; evolução do patrimônio líquido; avaliação da situação financeira atuarial; demonstrativos da estimativa e compensação da renúncia da receita e a margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado;
 - Finalmente, conter também o *Anexo de Riscos Fiscais* com a avaliação dos passivos contingentes e outros riscos que possam afetar as contas públicas, informando quais as providências que serão tomadas caso as contingências e riscos se efetivem.

Assim, a LRF estabelece normas mais rígidas e exige novos procedimentos que qualificam as ações de planejamento. Destaca-se como exemplo a exigência do Anexo de Metas Fiscais, não somente para o exercício financeiro para o qual se refere à LDO, mas para os dois exercícios seguintes, alongando o horizonte de planejamento. Além disso, exige que o administrador público planeje com antecedência quais serão as ações que terão limitação da despesa, caso a receita estimada não tenha se concretizado, implicando assim, no descumprimento de metas fiscais.

A exigência de apresentar normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários é outra exigência da referida legislação que tem como objetivo melhorar a gestão dos recursos públicos e, em especial, a racionalização do gasto público.

A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL APÓS A LRF

Dentre as inovações que a LRF trouxe em relação à execução orçamentária estão:

- A necessidade de o Poder Executivo estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, até trinta dias após a publicação dos orçamentos (art.8°);
- A exigência de limitar empenhos quando a receita arrecadada não permitir o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal previstos no Anexo de Metas Fiscais da LDO. As despesas decorrentes de obrigações constitucionais e legais, inclusive as relativas ao serviço da dívida e aquelas estabelecidas pela LDO, não serão passíveis de limitação de empenho (art. 9°); e
- Demonstração e avaliação obrigatória das metas fiscais de cada quadri-

mestre em audiência pública na Comissão Mista⁶⁰ nos Legislativos Municipais. As audiências públicas deverão ser realizadas até o final do mês de maio, setembro e fevereiro.

No caso de necessidade de limitação de empenho, o procedimento deverá ser operacionalizado por iniciativa de cada Poder ou Órgão nos valores necessários para atender as metas previstas. Caso a receita prevista se restabeleça, as dotações orçamentárias que sofreram limitações serão recompostas de maneira proporcional às reduções feitas de acordo com os critérios definidos na LDO.

8.2.4 INDICADORES DE GESTÃO FISCAL

Indicadores de gestão fiscal são os limitadores de gastos impostos à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A definição destes limites não é uma novidade no Brasil, uma vez que a CF/1967 já estabelecia limite de gasto com pessoal, e, no final dos anos 1960, por decisão do Senado Federal, vigorava um limite de dívida do setor público. No entanto, a partir da LRF, novos limitadores de gastos foram estabelecidos. Nesta seção apresentam-se os limites fiscais estabelecidos para gasto com pessoal e dívida consolidada.

Registra-se que, de acordo com o artigo 52 da CF/1988, a definição dos limites globais da dívida consolidada, das operações de crédito externo e interna e da concessão de garantia é uma atribuição do Senado Federal. Por isso, a LRF não estabelece os limites de endividamento como faz para a despesa de pessoal, apenas define prazo (90 dias) para que o Executivo encaminhe ao Senado as propostas de limites globais para montante da dívida consolidada dos Entes da Federação (art. 30). Dessa forma, estes limites estão estabelecidos em Resoluções do Senado Federal⁶¹.

DESPESA COM PESSOAL: HISTÓRICO E LIMITES

Como a oferta de serviços públicos envolve prioritariamente pessoal, o gasto com pessoal tem sido o item mais significativo no total da despesa dos Entes Públicos. Por isso, a LRF destina grande atenção na definição de limites com este gasto. No entanto, em relação, especificamente, à introdução de um mecanismo limitador de despesa com pessoal na esfera pública, a LRF não trouxe novidades⁶²,

(60) O parágrafo 4º do artigo 9º da LRF estabelece que a audiência pública deverá ser realizada conforme o parágrafo primeiro do artigo 166 da CF/1988 ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

(61) Ver Resolução do Senado Federal nº 40/2001.

(62) O artigo 66 da referida CF/1967 estabelecia que a despesa com pessoal da União, dos Estados e Municípios não poderia ultrapassar 50% das respectivas receitas correntes. A

já que legislação anterior (Leis Camata I e II⁶³) disciplinava a referida matéria.

Se a LRF não trouxe novidade no sentido de estabelecer um limite à despesa com pessoal, ela introduziu inovações como:

- Cada esfera (federal, estadual e municipal) especifica os limites de despesa com pessoal⁶⁴ por Poder (Legislativo, Executivo, Judiciário e Ministério Público), conforme demonstrado no Quadro 2.
- Estabelece vedações ao poder ou órgão quando ultrapassar 95% do limite de despesa com pessoal (art. 22) como, por exemplo, ficarem suspensas novas contratações, concessões de aumento, reajustes, criação de cargos e contratação de horas extras;
- Estabelece limite de alerta quando a despesa com pessoal atingir 90% do limite geral;
- Estabelece prazo (2 quadrimestres seguintes) para o Poder ou Órgão eliminar o percentual excedente (art. 23) caso ultrapasse os limites; e,
- Até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da LRF, o percentual da despesa com pessoal/RCL⁶⁵ verificada no ano

emenda Constitucional n° 1/1969, definia que uma Lei Complementar deveria definir os limites para despesas com pessoal. O mesmo foi mantido na CF/1988 (artigo 169).

(63) Atendendo ao art. 169 da CF/1988, em 27 de março de 1995, entrou em vigor a Lei Complementar n° 192 (Lei Camata I). A referida legislação estabelecia os limites de gastos com pessoal em 60% da Receita Corrente Líquida – (RCL) para União, Estados e Municípios. Em 31 de maio de 1999, a Lei Complementar n° 96 (Lei Camata II) revoga a Lei Camata I e estabelece novos limites de gastos com pessoal (União: 50% da RCL e Estados e Municípios: 60% da RCL), define sanções ao Ente que descumprir a referida lei, bem como aponta providências que deveriam ser tomadas para atender aos limites estabelecidos pela referida legislação.

(64) O art.18 da LRF define despesa total com pessoal “o somatório dos gastos do Ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo Ente às entidades de previdência”.

(65) Entende-se por Receita Corrente Líquida, conforme artigo 4° da Resolução do Senado Federal n° 43/2001: “somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também corrente, deduzidos nos Estados e Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no parágrafo 9° do art. 201 da Constituição Federal (compensação financeira entre o tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada para fins de aposentadoria). Além disso, serão computados no cálculo da RCL, os valores pagos e recebidos decorrentes da Lei Kandir (Lei Complementar n° 87/1996) e do Fundo para a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental, conforme artigo 60 do Ato das Disposições Transitórias da Carta Magna”.

imediatamente anterior a vigência da lei, só poderá ser acrescido em até 10%, caso seja inferior ao limite definido conforme descrito no Quadro 3 (art. 71).

Quadro 3 - Comparativo entre os limites de gastos com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida segundo a Lei Camata II (revogada pela LRF) e pela LRF

ESFERA DE GOVERNO	LEI CAMATA II/1999 (%)	LRF/2000 (%)
União	50%	50%
Executivo		40,9
Legislativo		2,5
Judiciário		6,0
Min. Público da União		0,6
Estados	60%	60%
Executivo		49
Legislativo		3,0
Judiciário		6,0
Min. Público Estadual		2,0
Municípios	60%	60%
Executivo		54
Legislativo ⁶⁵		6,0

Fonte: Elaborado com base em Brasil (1999; 2000) e Chieza (2008).

VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS LIMITES COM DESPESA COM PESSOAL

A verificação do cumprimento dos limites de despesa com pessoal será realizada no final de *cada quadrimestre* (art. 54). É facultado aos Municípios com menos de 50 mil habitantes a divulgação semestral, através do Relatório de Gestão Fiscal (art. 63).

PRAZOS PARA AJUSTAMENTO AOS LIMITES

Além disso, a LRF (art.70) estabeleceu um prazo de dois exercícios financeiros para os Poderes ou Órgãos que em 1999 (exercício anterior ao da publicação da

(66) O inciso III do artigo 20 da LRF inclui no percentual de 6%, além do Legislativo, o Tribunal de Contas do Município, quando houver.

Lei) estavam acima dos limites da despesa total com pessoal, estabelecidos pelos artigos 19 e 20, para se enquadrarem nos referidos limites, eliminando o excesso gradualmente – pelo menos 50% ao ano –, através da adoção das medidas previstas no art. 23, como extinção de cargos de funções e valores correspondentes, redução de jornada de trabalho, dentre outras.

DA DÍVIDA

O déficit⁶⁷ dos Estados e Municípios iniciou, principalmente, com o arranjo tributário da Reforma de 1967, o qual resultou num processo de centralização de receitas na União. Assim, as saídas encontradas para superar a crise das finanças foram, principalmente, a dependência de financiamentos externos e internos, a disputa política com a União para a revisão da repartição da receita tributária (com resultados positivos na CF/1988), a flexibilização dos limites de endividamento público⁶⁸, a rolagem da dívida dos Estados e Municípios e mais tarde, nos anos 1990, as privatizações e a federalização das dívidas.

Além disso, um conjunto de mudanças institucionais foi introduzido no período entre 1985 e 1988, as quais tinham como objetivo assegurar maior capacidade de controle sobre os gastos, visando à redução da Necessidade de Financiamento do Setor Público (NFSP).

Neste sentido, a LRF também tem como objetivo o controle e a redução do nível de endividamento do setor público brasileiro. No período compreendido entre a estabilização de preços (1994) e 2000, ano de entrada em vigor da LRF, houve uma significativa elevação da dívida líquida do setor público brasileiro, passando de 13%, em 1994, para 50% do PIB em 2000.

Interessante, neste momento, apresentarmos *alguns conceitos*:

- **Dívida fundada:** obrigações financeiras assumidas em função de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização acima de 12 meses (art. 29 da LRF).
- **Dívida pública mobiliária:** decorrente da emissão de títulos públicos (art. 1º, inciso IV, Resolução do Senado Federal nº 40/2001)
- **Dívida consolidada:** compreende o “montante global, apurado, sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão

(67) Dívida é um conceito de estoque enquanto déficit é um conceito de fluxo. Sucessivos déficits resultam em dívida.

(68) O estabelecimento de limites de dívida e de endividamento para os Entes Públicos no Brasil pelo Senado Federal, após LRF, não é novidade na economia brasileira, dado que desde pelo menos o final dos anos 1960 já vigoravam normativos do Senado Federal neste sentido (CHIEZA, 2008).

de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a doze meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 05 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos; e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a doze meses, tenham constado como receitas no orçamento (artigo 1º, inciso III, Resolução do Senado Federal nº 40/2001).

Vídeo 10: O que é dívida pública

Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>

Os *Limites da Dívida Consolidada Líquida* dos Entes da Federação, estabelecidos pela Resolução do Senado Federal nº 40/2001, que atende o art. 30 da LRF, são os descritos no Quadro 4.

Quadro 4 - Limites para o montante da Dívida Consolidada Líquida aos Entes da Federação brasileira

ENTES	LIMITE DE ATÉ	VIGÊNCIA	TRAJETÓRIA
União*	3,5 vezes a RCL	Imediata	-
Estados e Distrito Federal	2,0 vezes a RCL	15 anos	Redução anual de 1/15 do excedente de endividamento inicial
Municípios	1,2 vezes a RCL	15 anos	Redução anual de 1/15 do excedente de endividamento inicial

Fonte: Elaboração com base em Brasil (2001b) e Chieza (2008).

Nota*: O Projeto de Lei que define os limites de endividamento da União está em tramitação no Senado Federal.

Além da definição dos limites, a referida norma também estabelece uma regra de ajuste num período de 15 anos, de forma que, em 2016, os Entes deveriam estar enquadrados nos limites estabelecidos pela referida Resolução. No entanto, em novembro de 2003, o Senado Federal, através da Resolução nº 20⁶⁹, suspendeu a obrigatoriedade dos limites e as condições de endividamento para Municípios,

(69) Esta Resolução entrou em vigor para atender municípios de capitais que estavam fora dos limites de endividamento e sem capacidade para se adequar, como o caso do Município de São Paulo.

Estados e União, no período de 01 de janeiro de 2003 a 30 de abril de 2005. Por fim, de forma sintética, na Figura 2, procura-se sistematizar os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Figura 2 - Sistematização dos Objetivos da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF)



Fonte: Elaboração própria.

A LRF objetiva o planejamento fiscal uma vez que exige que os indicadores de gestão fiscal, como limites de gasto com pessoal e dívida, sejam, periodicamente, divulgados e também apresentados em audiências públicas de gestão fiscal nos Legislativos federais, estaduais e municipais. Com esta exigência e outras estabelecidas na Lei Complementar nº 131/2009 (a qual complementa a LRF), como o direito de qualquer cidadão ao acesso a informações pormenorizadas da receita e das despesas, abrem possibilidade para maior transparência e controle social⁷⁰. Além disso, como a LRF está centrada no equilíbrio das contas, e para isso exige que se faça cortes de gastos muitas vezes prioritários para o desenvolvimento econômico, como saúde e educação. Uma pesquisa elaborada nos municípios gaúchos

(70) Chieza (2008) aponta que, apesar de a LRF nos municípios do RS ter possibilitado a ampliação da transparência, não ocorreu a ampliação do controle social. O tema Transparência e Controle Social será abordado no Capítulo 9.

apontou que após a LRF houve queda no gasto per capita em áreas sociais (saúde, educação, habitação dentre outras) e queda nos gastos per capita em despesas de investimentos (CHIEZA, 2008).

Além disso, a despeito da LRF estabelecer que a responsabilidade fiscal exige o cumprimento dos artigos da Lei que tratam da Receita (tributos) decorrida, após 17 anos de vigência da referida norma verifica-se que o foco, tanto da mídia quanto dos gestores e dos órgãos de controle, tem sido predominantemente sobre o corte de gastos. Artigos que tratam da previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional de cada Ente da Federação (artigo 11)⁷¹ e da renúncia da receita (artigo 14) precisam entrar na agenda dos órgãos de controle externo – em especial os Tribunais de Contas – e do controle social.

Mudanças institucionais como a LRF (2000) e a Emenda Constitucional nº 95, aprovada em 15/12/2016, refletem uma visão de Estado Residual e não de um Estado garantidor de direitos e promotor da redução de desigualdades.

8.3 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 95/2016 E O GASTO PÚBLICO

Um aspecto relevante que precisa ser levado em conta acerca do gasto público na atualidade é a Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, que instituiu o *Novo Regime Fiscal* no âmbito do orçamento fiscal e da seguridade social da União e que vigorará por 20 (vinte) exercícios financeiros.

Esta EC é oriunda da tramitação da PEC nº 241/55 (na Câmara dos Deputados estava identificada como PEC nº 241, e como PEC nº 55 enquanto no Senado) e estabelece uma regra de teto para os gastos primários do Governo Federal. A regra é que os gastos primários de cada ano somente poderão aumentar de acordo com a inflação passada, medida pela variação do Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA), acumulada em 12 meses até junho do ano anterior. Esse controle no aumento dos gastos deve ser mantido por 20 anos.

Cabe lembrar que o Governo faz dois tipos gastos: os *primários* e o *pagamento de juros da dívida pública*. Os gastos primários são os gastos com saúde, educação, assistência social, cultura, defesa nacional, etc. Excetuando os três últimos anos

(71) A Pesquisa de Informações Básicas Municipais 2012-2015 aponta que ainda existem municípios no Brasil que não arrecadam IPTU, descumprindo o artigo 11 da LRF.

(2014 a 2016), os diversos governos fizeram superávit no orçamento primário. Sempre gastaram menos do que arrecadaram, em todos os anos, sem exceção. Todavia, este argumento do “descontrole do gasto primário” foi usado pelo Governo para justificar a adoção dessa medida tão drástica de contenção dos gastos públicos. Na prática, estabeleceu-se um ajuste fiscal pelos próximos 20 anos.

Nenhum outro país do mundo aplica uma regra com essas características (com Emenda à Constituição Federal, sobre 100% dos gastos da União, excluídas as despesas financeiras, e por 20 anos). No máximo, em alguns países⁷² é definida uma regra para o crescimento de despesas: em geral, é estipulada para alguns anos e a partir do crescimento do PIB, e combinada a outros indicadores. Além disso, nenhum país tem uma determinação para gastos estabelecida em sua Constituição⁷³.

Ao colocar um limite para os gastos da União pelas próximas duas décadas, a EC nº 95/2016 institucionaliza um ajuste fiscal permanente e *ignora uma eventual melhora da situação econômica do País*. De acordo com a referida EC, a regra que estabelece o teto de gastos a partir da correção da inflação *não poderá ser alterada antes do décimo ano de vigência (antes de 2026)*. O prazo final dessa política de austeridade se completaria em 20 anos (2036). Dessa forma, o Novo Regime Fiscal proposto pelo Governo Temer retira da sociedade e do Parlamento a prerrogativa de moldar o orçamento destinado a essas áreas, que só poderá crescer conforme a variação da inflação.

(72) Segundo Zero (2016), na União Europeia, que impõe hoje uma política de austeridade bastante contestada, não se verifica tamanha rigidez comparativamente à EC nº 95/2016 brasileira. A União Europeia criou o Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança (Pacto Fiscal ou Tratado Orçamental), que estabelece um compromisso com a busca de um “saldo orçamental” que não supere -0,5% do PIB. Mas esse saldo é obviamente referenciado ao desempenho do PIB – o que não ocorre com a EC nº 95/2016 –, e “estrutural”, ou seja, deduzem-se de seu cálculo os efeitos da recessão sobre as receitas. Assim, no caso de uma recessão que cause uma queda das receitas fiscais, tal queda obviamente aumentará o déficit orçamentário. Mas, pelo Tratado, o Estado afetado não estaria necessariamente obrigado a reduzir suas despesas para compensá-lo, justamente porque o saldo orçamentário “estrutural” deduz esse impacto negativo do cálculo. Um aumento do déficit induzido pela recessão é obviamente cíclico, deixando o saldo estrutural inalterado. Portanto, na União Europeia houve, ao menos em tese, uma preocupação de que o equilíbrio macroeconômico e orçamentário não obrigasse os governos a reduzir drasticamente despesas de saúde e educação em períodos recessivos, não impedisse a implantação de políticas contracíclicas e não impusesse necessariamente limites ao tamanho do Estado.

(73) Apenas para citar alguns exemplos, países como Finlândia, Holanda, Japão e Suécia adotaram medida semelhante através de um acordo político, por períodos curtos, em torno de 4 anos (e não através de uma Emenda Constitucional com vigência de 20 anos), sendo que todos são países que contam com excelente abrangência e qualidade da proteção e dos serviços públicos (o que não é caso do Brasil), bem como apresentam população estabilizada ou em declínio, como o Japão – no Brasil, apesar da taxa de crescimento populacional ser decrescente, a população total é crescente. E, segundo o IBGE, em 2036 a população brasileira será maior em 21 milhões de pessoas (ZERO, 2016).

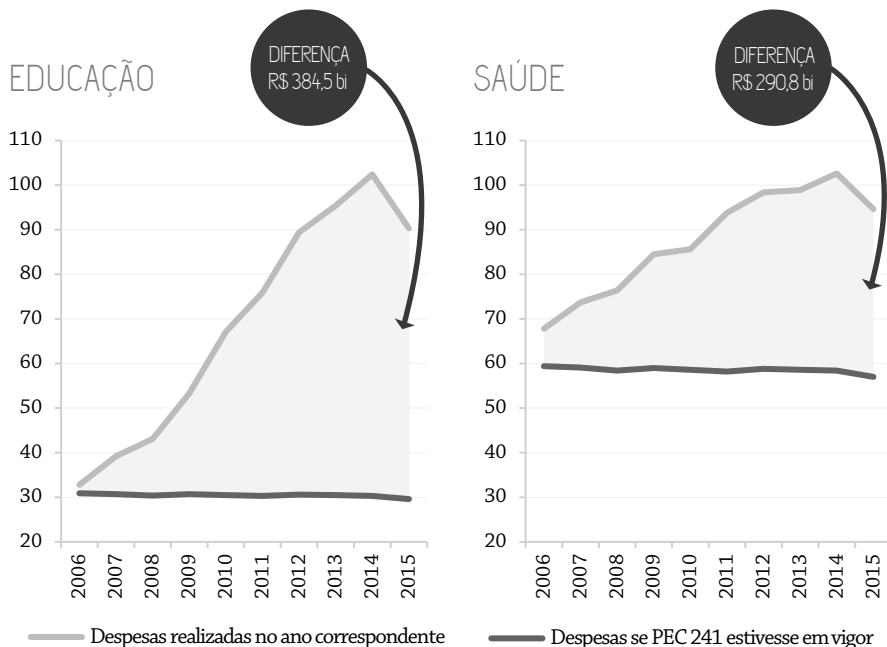
Para o autor da medida, o Ministro da Fazenda Henrique Meirelles, a raiz do problema fiscal do Brasil é o crescimento elevado do gasto público, que, segundo ele, é incompatível com o crescimento da receita tributária. Para ele, o congelamento dos gastos permitirá que o “mercado” tenha expectativas melhores em relação ao Brasil, elevando investimentos privados e contribuindo para o crescimento econômico. No entanto, desconsidera que a melhoria da educação e da saúde é elemento básico do desenvolvimento de um país.

Os defensores da EC nº 95/2015 afirmam que limitar o gasto público vai ajudar a conter o crescimento da dívida pública, já que, segundo o Banco Central, a dívida pública brasileira bruta chegou a 66,2% do PIB em 2015. O governo ignora, porém, que não há unanimidade sobre o que seria um “patamar seguro” para a dívida pública no mundo. Existem países com uma dívida menor que a brasileira (Argentina, 56% do PIB em 2015; e Chile, 14%), mas há também países mais desenvolvidos com dívidas maiores (Espanha, 99% do PIB; EUA, 106%; e Japão, 248%).

Meirelles classificou a EC nº 95/2016 como uma medida “dura”, e admitiu que seu propósito é limitar os gastos com saúde e educação, que atualmente são vinculados à evolução da arrecadação federal⁷⁴. Tais vinculações expressam conquistas sociais garantidas na Constituição Federal de 1988, com o objetivo de priorizar e preservar o gasto público nessas áreas fundamentais, independentemente do governo que esteja no poder. Tal situação fica ainda mais evidente quando são elaboradas projeções do impacto desta Emenda sobre os gastos com saúde e educação, tomando-se por base a realidade dos últimos 10 anos: a Figura 3, assimilada pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), aponta a diferença de gastos caso a EC nº 95/2016 estivesse em vigor neste período.

(74) Segundo o art. 212 da CF/988, a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios no mínimo 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. Em relação aos gastos em saúde, a Lei Complementar nº 141/2012 estabelece os limites de gasto com saúde como segue: Art. 5º - A União aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos desta Lei Complementar, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da Lei Orçamentária Anual. Art. 6º - Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios. Art. 7º - Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

Figura 3 - Demonstração da redução do gasto em saúde e educação, caso a EC nº 95/2016 estivesse em vigor desde 2006



Fonte: Elaboração por DIEESE, com base em Orçamento Brasil e IBGE.

Como bem enfatiza o economista Sicsú (2016) a EC nº 95/2016 não visa a equilibrar as contas públicas no Brasil. Para o autor, seu objetivo principal é

(...) desmontar o Estado brasileiro e suas políticas sociais pelo simples fato de que o que necessitamos são mais gastos per capita em diversas áreas, com destaque para saúde e educação. Não temos, tais como diversos países europeus, um Estado de Bem-Estar conformado. E o desenvolvimento brasileiro é essencialmente a construção de um Estado de Bem-Estar Social. A conformação desse Estado de Bem-Estar depende de mais investimentos sociais. Quanto maior o gasto real por cada indivíduo (ou para cada cidadão), maior será a qualidade dos serviços e programas ofertados pelo Estado, desde a educação até a saúde. Mais recursos públicos para cada indivíduo (ou para cada cidadão) significará menos vulnerabilidade social e mais serviços de qualidade para população (SICSÚ, 2016).

O que a EC nº 95/2016 estabelece é exatamente o inverso: interromper o desenvolvimento brasileiro e colocar o País em rota de regressão. Tal medida necessariamente diminuirá o gasto público per capita porque tais gastos estarão congelados, mas haverá crescimento populacional. Conforme Sicsú (2016), de 2006 a

2015 (10 anos), o gasto per capita aumentou 44% na saúde e 102% na educação. E é possível estimar que nos próximos 10 anos haverá uma redução de 6% no gasto per capita nas duas áreas.

A queda do gasto em áreas como com saúde e educação é um exemplo bem elucidativo, mas outras áreas também serão alcançadas: moradia popular, saneamento básico, transporte, cultura, assistência social, etc. Enquanto essa proposta constitucional estiver em vigor, não haverá desenvolvimento econômico.

Segundo Rossi e Mello (2017), a EC nº 95/2016 é uma reforma que traz consigo o DNA orientador do novo projeto de país, do novo regime fiscal, que prevê a limitação constitucional dos gastos públicos por vinte anos, fato internacionalmente inédito. Em sua essência, a EC nº 95/2016 impossibilita ao Estado o cumprimento das obrigações vigentes na Constituição Federal de 1988. *É o fim do Estado garantidor de direitos, uma vez que a proposta impõe a diminuição do tamanho e do papel do Estado, impedindo o funcionamento dos serviços públicos e da rede de proteção social.*

Ademais, como observam os autores, ao canalizar toda sua ação para limitar o crescimento do gasto primário, o Governo deixa de atacar alguns dos principais sorvedouros de recursos públicos nos últimos anos: as desonerações fiscais⁷⁵, a sonegação fiscal e o pagamento de juros nominais, o qual respondeu por mais de 8% do PIB em 2015 – em torno do valor gasto com toda a Previdência Social.

8.3.1 COMPORTAMENTO DO GASTO PÚBLICO

Além de “olharmos” para a realidade brasileira, outro aspecto relevante que precisa ser levado em conta acerca do gasto público na atualidade é o comportamento do gasto no mundo.

A concretude do Estado pode ser vista através da execução do orçamento público, isto é, através dos gastos que o Estado, em suas diferentes esferas, executa na prestação dos mais diversos serviços públicos, como, por exemplo, educação (escolas públicas), saúde (oferta gratuita de vacinas), segurança pública e serviços de bombeiros, defesa civil e justiça. Diante disso, pergunta-se: como historicamente tem se comportado o gasto público?

(75) Além disso, a fiscalização quanto ao cumprimento do artigo 14 da LRF, que trata das exigências no caso de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado), não tem recebido o mesmo grau de prioridade e rigor dos Órgãos de Controle, *vis-à-vis* ao destinado ao cumprimento dos limites de gasto.

Na Tabela 4 demonstra-se o comportamento do Gasto Público (GP) em razão do Produto Interno Bruto (PIB) em vários países no mundo, desde o final do século XIX. Os dados demonstram que a média de crescimento do GP/PIB saltou de 10,5% no final do século XIX (em torno de 1870) para 45,8% no final do século XX (1996).

Dentre as razões para este crescimento, destacam-se:

- Os dois conflitos mundiais ocorridos de 1914 a 1918 e de 1939 a 1945, que implicaram aumento de gastos – sobretudo, gastos militares;
- Mudança no padrão populacional decorrente do envelhecimento progressivo da população, pressionando para cima o gasto com saúde e previdência;
- Processo de urbanização, embora, nos países citados na Tabela 4, seja um fenômeno mais antigo que no caso do Brasil, cujo fenômeno é do século XX. Entre 1950 e 1980 a população urbana no Brasil saltou de 36% para 86% do total da população. Este processo exige maiores gastos públicos com infraestrutura de transportes urbano, fornecimento de água e esgoto, iluminação, saúde (construção de hospitais), educação (construção de escolas), segurança, dentre outros;
- Crescimento do PIB per capita⁷⁶, assim o aumento da renda per capita, tendendo a promover maiores níveis de escolaridade, e assim tendo como consequência maior pressão por parte da sociedade por serviços públicos de maior qualidade;
- Aumento nos preços relativos dos serviços, segundo Giambiagi (2008), tendência histórica na maioria dos países. E assim, o gasto público é afetado pelo preço nominal dos serviços que tende a aumentar acima do nível médio dos preços da economia.

Tabela 4 - Crescimento do Gasto Público no mundo (% PIB)*

(continua)

	FINAL DO SÉC XIX, ± 1870**	PERÍODO PRÉVIO À I GUERRA MUNDIAL, ± 1913**	PERÍODO POSTERIOR À GUERRA MUNDIAL, ± 1920**	PERÍODO PRÉVIO À II GUERRA MUNDIAL, ± 1937**	1960	1980	1990	1996
Alemanha	10,0	14,8	25,0	34,1	32,4	47,9	45,1	49,0
Austrália	18,3	16,5	19,3	14,8	21,2	34,1	34,9	36,6
Áustria	-	-	14,7	20,6	35,7	48,1	38,6	51,7

(76) O PIB per capita mostra a produção de riqueza total produzida por um país num determinado período de tempo, dividido pela população total.

Tabela 4 - Crescimento do Gasto Público no Mundo (% PIB) (a)

(conclusão)

	FINAL DO SÉC XIX, ± 1870**	PERÍODO PRÉVIO À I GUERRA MUNDIAL, ± 1913**	PERÍODO POSTERIOR À I GUERRA MUNDIAL, ± 1920**	PERÍODO PRÉVIO À II GUERRA MUNDIAL, ± 1937**	1960	1980	1990	1996
Bélgica***	-	13,8	22,1	21,8	30,3	57,8	54,3	54,3
Canadá	-	-	16,7	25,0	28,6	38,8	46,0	44,7
Espanha***	-	11,0	8,3	13,2	18,8	32,2	42,0	43,3
EUA	7,3	7,5	12,1	19,7	27,0	31,4	32,8	33,3
França	12,6	17,0	27,6	29,0	34,6	46,1	49,8	54,5
Holanda***	9,1	9,0	13,5	19,0	33,7	55,8	54,1	49,9
Irlanda	-	-	18,8	25,5	28,0	48,9	41,2	42,0
Itália***	11,9	11,1	22,5	24,5	30,1	42,1	53,4	52,9
Japão	8,8	8,3	14,8	25,4	17,5	32,0	31,3	36,2
Noruega	5,9	9,3	16,0	11,8	29,9	43,8	54,9	49,2
Nova Zelândia	-	-	24,6	25,3	26,9	38,1	41,3	34,7
Reino Unido	9,4	12,7	26,2	30,0	32,2	43,0	39,9	41,9
Suécia	5,7	10,4	10,9	16,5	31,0	60,1	59,1	64,7
Suíça	16,5	14,0	17,0	24,1	17,2	32,8	33,5	39,4
Média Simples	10,5	12,0	18,2	22,4	27,9	43,1	44,2	45,8

Fonte: Giambiagi (2008).

Nota*: Governo Geral.

Nota**: Valor Referente ao ano mais próximo para qual se dispõem os dados depois de 1870, antes de 1913, depois de 1920 e antes de 1937.

Nota***: Até 1937, dados referentes apenas ao Governo Central.

Este tema vem sendo tratado muito antes dos dois conflitos mundiais do século XX. Já na década de 1880, o economista alemão Adolph Wagner (1835-1917) é apontado pela literatura como o primeiro a reconhecer a existência de uma correlação positiva entre o nível de desenvolvimento econômico e o tamanho do setor público. Em linhas gerais, Wagner apontou que o desenvolvimento das sociedades industriais daria origem a crescentes pressões sociais, implicando a incorporação de políticas de caráter social na condução do Estado. Seus estudos empíricos basearam-se nas experiências de industrialização da Inglaterra, Alemanha, França, Estados Unidos e Japão, e objetivavam observar a taxa de expansão dos gastos públicos nestes países. A conclusão central do referido autor foi a de que, na

medida em que cresce o nível de renda nos países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal modo que a participação relativa do Governo na economia se eleva com o próprio ritmo de crescimento do País. Ou, em outras palavras, quando a produção per capita aumenta, as atividades do Estado e seus gastos aumentam em proporções maiores do que o produto⁷⁷.

8.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma análise crítica sobre a LRF deve levar em consideração dois aspectos, no mínimo: o contexto no qual ela foi criada e os objetivos explicitados na própria norma.

Em relação ao contexto, é a partir dos anos 1980 e 1990, influenciada pelas ideias do Consenso de Washington, que passa a predominar na literatura econômica a defesa da necessidade de o Estado reduzir o grau de intervenção na economia ou de “reconstruir” o Estado brasileiro, conforme aponta o PDRAE - Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado (1995). Assim, a introdução da LRF não representou uma ação isolada, uma vez que está inserida num conjunto de medidas que objetivaram, especialmente a partir dos anos 1990, o redesenho do Estado brasileiro. Neste cenário, o Consenso de Washington, liderado pela Primeira Ministra Thatcher na Inglaterra e pelo então presidente dos EUA, Ronald Reagan, estabeleceu quais as ações que os Estados Nacionais endividados com o FMI deveriam adotar a partir de então, de forma que na LRF está embutida a visão de Estado Mínimo, em contraposição à visão de Estado vigente no período de 1930 a 1980, segundo a qual o Estado deve desempenhar importante papel na condução do desenvolvimento econômico.

Em oposição a esta visão, a LRF estabelece um conjunto de normas com o objetivo de reduzir o tamanho do Estado. Assim, estabelece um conjunto de limites de gastos, desconsiderando, por exemplo, que a população do Brasil continua crescendo (a taxas crescentes) e que, em função disso, será necessário maior gasto com educação, saúde e segurança, no mínimo. Tampouco está preocupada com a inversão do padrão populacional, o qual mostra o crescente envelhecimento da população, que exigirá novas ações do Estado. Desse modo, deve ficar claro que

(77) Além da Teoria de Wagner, existem diferentes visões teóricas sobre a tendência de crescimento dos gastos públicos, como os estudos de Peacock e Wiseman e o processo de desenvolvimento aliado ao crescimento dos gastos públicos, observado por Musgrave, Rostow e Herber, os quais não serão abordados neste livro.

o objetivo da LRF não é melhorar a educação, a saúde e a segurança, mas sim garantir superávit nas contas públicas para o pagamento de juros da dívida pública, cujo tema e complexidade não podem ser analisados sem levar em consideração o processo de financeirização⁷⁸ do gasto público no Brasil.

No centro deste debate, está a tese sobre qual é o papel do Estado. Outro aspecto tem sido a difusão do reducionismo do debate acerca das finanças públicas, descontextualizando os aspectos macroeconômicos e desconsiderando o processo de financeirização, que no caso brasileiro passa pela gestão da dívida pública⁷⁹. Adicionalmente e propositadamente, outro aspecto deste reducionismo exacerbado é a difusão de que os princípios da gestão do Estado são os mesmos do âmbito privado, cujos objetivos, muitas vezes, se contrapõem ao interesse da coletividade, que é o bem comum.

Segundo Chieza (2008), uma pesquisa realizada nos municípios do RS mostra que a LRF, apesar de ter representado uma mudança cultural importante no âmbito da gestão pública, resultou em queda nos gastos sociais per capita e queda em gastos com infraestrutura. Por outro lado, ampliou a transparência, mas não ampliou o controle social.

Aliado a estes aspectos críticos referentes aos gastos públicos e o marco legal que o orienta, seja das leis do sistema de planejamento e orçamento (PPA, LDO e LOA), e mesmo dos constrangimentos gerados pela LRF para execução do gasto público, como enfatizado acima, temos agora o “estrangulamento” imposto pela EC n° 95/2016, que ao estabelecer um novo regime fiscal, coloca um limite para os gastos da União pelas próximas duas décadas, o que na prática institucionaliza um ajuste fiscal permanente e ignora uma eventual melhora da situação econômica do País.

Esta regra que estabelece o teto de gastos a partir da correção da inflação não poderá ser alterada antes do décimo ano de vigência, ou seja, implementa uma política de austeridade para 20 anos. Dessa forma, o Novo Regime Fiscal implementado pelo governo Temer e seus apoiadores por meio da EC n° 95/2016 impossibilita ao Estado o cumprimento das obrigações vigentes na CF/1988. É o fim do Estado garantidor de direitos, uma vez que a proposta impõe a diminuição do tamanho e do papel do Estado, impedindo o completo funcionamento dos serviços públicos e da rede de proteção social. Ademais, de forma autoritária e antidemocrática, retira da sociedade e do Parlamento a prerrogativa de moldar o orçamento destinado a essas áreas, que só poderá crescer conforme a variação da inflação.

(78) Ver Chieza e Zimmermann (2014). Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/2014_13.pdf>.

(79) Sobre este tema, ver Bruno (2011).

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 15 abr. de 2016.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 30 abr. 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 abr. de 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 5 dez. 2016.

BRASIL. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42, de 14 de Abril de 1999**. 1999. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-1999/Portaria_Ministerial_42_de_140499.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2015.

BRASIL. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria conjunta nº 01, de 18 de junho de 2010**. 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/Port_Conjunta_1_STN_SOF_20100618.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2015.

BRASIL. Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001**. 2001a. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2011_23DEZ2011.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 40, de 21 de dezembro de 2001**. 2001b. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221525>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 43, de 21 de dezembro de 2001**. 2001c. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=221548>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Vídeos Orçamento Fácil**. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamentofacil>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

BRESSER PEREIRA, L. C. A Reforma do Estado dos anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle. **Lua Nova**, São Paulo, n. 45, p. 49-95. 1998.

BRUNO, M. et al. Finance-led growth regime in Brazil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 31, n. 5, p. 730-750, 2011.

CHIEZA, R. A. **O Ajuste das finanças Públicas à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

CHIEZA, R. A.; ZIMMERMANN, A. **Estado y la financiación del gasto público en Brasil**. Porto Alegre: PPGE-UFRGS, 2014. (Texto de Discussão, 13)

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2008. 538 p.

NUNES, S. P. P. **A Reforma do Processo Orçamentário sob a Égide da LRF: a urgência de uma nova lei de finanças públicas**. 2006. 54 p. Monografia - Escola de Administração Fazendária, Brasília.

NUNES, S. P. P.; NUNES, R. C. O processo orçamentário na Lei de Responsabilidade Fiscal: instrumento de planejamento. In: FIGUEIREDO, C. M.; NÓBREGA, M. (Org.). **Administração Pública: direitos administrativos, financeiros e gestão pública: prática, inovações e polêmicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PASSOS, A. P. F.; CASTRO, P. S. C. O Orçamento e a Dívida Pública Federal. In: SILVA, A. C.; CARVALHO, L. O.; MEDEIROS, O. L. (Org). **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.

ROSSI, P.; MELLO, G. A Desconstrução do Estado e dos Direitos Sociais – da Austeridade ao Desmonte: dois anos da maior crise da história. **Le Monde Diplomatique Brasil**, ed. 116, São Paulo, 17 mar. 2017.

SICSÚ, J. A PEC 241 não é para equilibrar as contas públicas. **Carta Capital**, São Paulo, 11 out. 2016. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/politica/a-pec-241-nao-e-para-equilibrar-as-contas-publicas>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

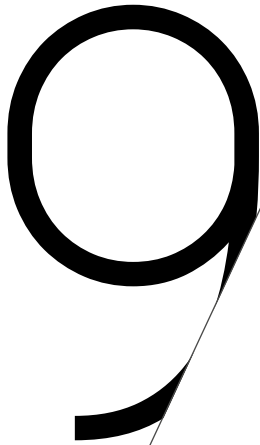
TRATADO de Maastricht, 07 fev. 1992. Disponível em: <http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_eec_en.htm>. Acesso em: 12 mai. 2012.

WILGES, I. J. **Finanças Públicas: Orçamento e Direito financeiro**. Porto Alegre: AGE, 2006.

ZERO, M. A PEC 241 e suas Falácias. **Brasil 247**, São Paulo, 10 out. 2016. Disponível em: <<http://www.brasil247.com/pt/colunistas/marcelozero/259653/A-PEC-241-e-suas-fal%C3%A1cias.htm>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

MÓDULO III

// TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA //



CONTROLE SOCIAL E TRANSPARÊNCIA

TÂNIA SANTOS COELHO DE SOUZA

Especialista em Desenvolvimento de Projetos Sociais e Culturais (UFRGS) e Doutora em Sociologia (UFRGS).

JOÃO CARLOS LOEBENS

*Mestre em Administração e Gerência Pública pelo INAP/
Espanha e Auditor Fiscal da Receita do Estado do Rio
Grande do Sul.*

O papel do Estado é de suma importância para a viabilização das políticas públicas, especialmente na área da saúde, educação e segurança, visando assegurar os direitos de cidadania a todas as pessoas. Por intermédio da abordagem dos esforços legais e instrumentais realizados no Brasil após a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), pretende-se refletir sobre o estágio das políticas públicas focadas na Transparência e na participação dos cidadãos na gestão pública, visando garantir o controle social da administração estatal. São abordados aqui os instrumentos que a sociedade dispõe para garantir seus direitos por meio da fiscalização dos deveres do Estado. O capítulo está organizado em três tópicos: o primeiro estabelece a delimitação conceitual do controle social; o segundo apresenta as principais formas de controle social no contexto do modelo de Estado brasileiro e seu impacto em políticas de transparência pública com vistas ao controle social; e o terceiro analisa as ações do Estado na busca da transparência. Por fim, apresenta-se uma síntese das ideias sobre o Controle Social e a Transparência no contexto brasileiro.

9.1 CONTROLE SOCIAL: DELIMITAÇÕES CONCEITUAIS

O conceito de Controle Social surgiu nos estudos sociológicos, relacionado ao contexto de compreensão dos mecanismos que organizavam e mantinham uma determinada ordem social com base em padrões de comportamento, adequação às regras formais e informais e alinhamento a determinados valores. Os precursores dos estudos na Ciência Política, Hobbes, Locke e Rousseau, relacionaram o conceito ao papel do Estado sobre os indivíduos para manutenção da ordem social. De modo genérico, pode-se dizer que Hobbes (2006) pensou num Estado que controlasse integralmente a sociedade em troca de segurança e da garantia de propriedade. Locke (2005) compreendeu o poder do Estado de forma mais restrita, especialmente em suas funções de garantia à vida, à propriedade e à liberdade. Já em Rousseau (2001) encontramos a concepção de “contrato social” entre Estado e sociedade, onde a ideia de Estado é republicana, com o poder derivado do povo ou sob o controle da sociedade.

No final da década de 1980, o conceito de Controle Social passou a ser utilizado como sendo o direito ou dever de acompanhar as ações realizadas pelos gestores públicos, eleitos ou do quadro de servidores efetivos, servindo como garantia de qualidade na formulação de planos, de aplicação de recursos e de atendimento dos objetivos das políticas públicas nas mais diferentes áreas. No Brasil, esta

reinterpretação do conceito na gestão pública está inserida em um contexto social baseado na ideia de uma dicotomia entre Estado e sociedade civil, disseminada durante os embates pelo fim do regime militar. A consolidação ocorreu no período de democratização do País, onde a participação social e a transparência pública se transformaram em dimensões importantes para garantir o equilíbrio na relação entre Estado e sociedade.

No Brasil, a expressão “Controle Social” tem sido utilizada como sinônimo de controle da sociedade civil sobre as ações do Estado, especificamente no campo das políticas sociais, desde o período da redemocratização nos anos 1980. A utilização da expressão com este sentido foi propiciada pela conjuntura de lutas políticas pela democratização do País frente ao Estado autoritário, implantado a partir da ditadura militar. Observou-se que durante o período da ditadura existiu um forte controle do Estado autoritário sobre o conjunto da sociedade, forma que a classe dominante encontrou para exercer sua hegemonia, dando suporte para a consolidação do capitalismo monopolista. No processo de redemocratização do País, a expressão “Controle Social” passa a ser compreendida como o controle da sociedade sobre o Estado (BRAVO; CORREIA, 2012, p. 127).

Da Silva e Cançado (2016), em estudo sobre o conceito de Controle Social nas políticas de planejamento, identificaram as seguintes categorias: (1) Controle Social exercido pela sociedade sobre si mesma; (2) Controle Social exercido pela sociedade sobre o Estado; (3) Controle Social exercido pelo Estado sobre a sociedade; (4) Controle Social exercido pelo Estado sobre si mesmo; e (5) outras formas de Controle Social.

As definições do conceito de Controle Social encontradas nos documentos governamentais tendem a apresentar palavras-chave que carregam uma similitude ou são equivalentes semanticamente aos termos “participação”, “monitoramento” ou “controle das ações do Estado”. Este é o caso dos conceitos disponibilizados no Portal de Transparência do Governo Federal e do Governo do Estado do Rio Grande do Sul, respectivamente:

As ideias de *participação* e controle social estão intimamente relacionadas: por meio da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada da decisão administrativa, orientando a Administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, podem exercer *controle sobre a ação do Estado*, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação (CAGE, 2017).

Com a CF/1988 houve um avanço considerável na garantia dos direitos de cidadania e ampliação das liberdades públicas. Além disso, também foram criados diversos mecanismos de controle sobre o Estado, que buscavam, por um lado, assegurar sua atuação dentro dos parâmetros legais e, por outro, garantir sua finalidade de atender ao bem comum. Em seus artigos 70 e 71, a Carta Constitu-

cional de 1988 estabelece controles interno e externo, conforme sistematizado no Quadro 1.

O *controle interno* é exercido pelo próprio órgão que é o responsável pela atividade controlada. De forma genérica, pode-se dizer que os controles internos buscam assegurar a eficiência administrativa, com o atingimento dos objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos. O *controle externo*, por sua vez, é o realizado por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado. É o controle exercido por um Poder sobre o outro, conforme previsto nos artigos 70 e 71 da CF/1988. O Poder Legislativo fiscalizará as atividades do Poder Executivo com o auxílio dos tribunais de contas.

Quadro 1 - Tipos de controles e competência de cada esfera: União, Estados e Municípios

TIPOS DE CONTROLE	UNIÃO	ESTADO E DISTRITO FEDERAL	MUNICÍPIOS
Interno	Controladoria-Geral da União (CGU), subordinada diretamente à presidência da República.	Controladorias, normalmente vinculadas ao gabinete do Governador ou ao Secretário da Fazenda.	Controladorias, normalmente vinculadas ao gabinete do Prefeito ou ao Secretário da Fazenda.
Externo	Poder Legislativo e Tribunal de Contas da União (TCU).	Poder Legislativo e Tribunal de Contas dos Estados (TCE) ⁸⁰ .	Poder Legislativo e Tribunal de Contas dos Estados (TCE) ou Tribunal de Contas do Município quando houver ⁸¹ .

Fonte: Elaborado com base nos artigos 70 e 71 de Brasil (1988).

A partir da CF/1988, o Brasil se configura como um Estado Democrático de Direito. O “*Democrático*” significa que ele deve se submeter à soberania popular, e o “*de Direito*” significa que deve se submeter às normas legais. Além dos controles interno e externo, *a sociedade deve dispor de mecanismos efetivos de controle sobre o Estado* para que ele cumpra sua finalidade constitucional, assegurando o bem comum e não permitindo que interesses privados ou corporativos se apropriem da coisa pública.

(80) Os Tribunais de Contas são órgãos auxiliares do Poder Legislativo (art. 31, § 1º e art. 75 da CF/1988).

(81) Somente os Municípios de São Paulo e Rio de Janeiro possuem Tribunais de Contas Municipais; todos os demais municípios são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos respectivos Estados (TCEs), uma vez que a Constituição Federal vedou, no seu art. 31, § 4º, a criação de tribunais, conselhos ou órgãos de contas municipais.

Nesse sentido, a própria Carta Magna de 1988, bem como leis posteriores, estabelecem mecanismos concretos de controle a serem usados pela sociedade sobre a ação do Estado. Esse conjunto de mecanismos normalmente é chamado de Controle Social, tema cada vez mais relevante no contexto de maior abertura e participação popular. Um dos principais objetivos do Controle Social é *inibir a corrupção*, evitando o desvio dos recursos que deveriam financiar as políticas públicas para benefício da própria sociedade.

Além de inibir a corrupção, também cabe lembrar que o *combate à sonegação* deveria constar igualmente entre as funções do Controle Social. De forma genérica, pode-se afirmar que *ambas são corrupção*, pois a diferenciação está no fato de que a sonegação, praticada pelo setor privado, é o desvio de recursos públicos antes de o dinheiro entrar no caixa do Estado, e a corrupção é o desvio de recursos públicos após o dinheiro entrar no caixa do Estado⁸². Se partirmos do princípio de que a sonegação também é corrupção e de que, em termos de valores, a sonegação produz perdas bem superiores à corrupção, *o combate à sonegação deveria passar a ser também prioridade do Controle Social*.

9.2 FORMAS DE CONTROLE SOCIAL⁸³

Uma das formas mais antigas de Controle Social, tanto para determinados grupos sociais como, e especialmente, para o controle exercido sobre o Estado e as pessoas encarregadas de governar em nome do povo, chama-se *Controle Eleitoral*. As pessoas integrantes de um Estado, através de votação, elegem e designam alguém entre seus integrantes para ser seu governante, com a possibilidade também de os cidadãos substituírem esse governante caso não esteja conduzindo a ação do Estado (ou do grupo – condomínio, por exemplo) de acordo com a vontade expressa na eleição.

Essa forma de controle ganhou destaque na antiga Grécia, há mais de dois mil anos. No entanto, nos dois milênios subsequentes predominantemente não foi assim. Nos 500 anos de história brasileira, o voto está previsto nas Constituições a partir de 1891, mas esse direito político com finalidade de Controle Social também foi suspenso em vários momentos da história brasileira nos anos subsequentes. Atualmente, a CF/1988 consolida o direito ao voto de forma universal, inclusive

(82) Ver item 9.3.2 – Corrupção Pública versus Corrupção Privada.

(83) As informações sobre órgãos e instrumentos de controle social foram extraídas de Souza (2015), coautora do capítulo.

estendido aos analfabetos.

Apesar de a CF/1988 ter fortalecido o voto como instrumento de soberania popular e de controle da sociedade sobre o Estado, é importante destacar que o sistema eleitoral ainda necessita de modificações e aperfeiçoamentos para viabilizar e fortalecer o efetivo Controle Social. Verifica-se, por exemplo, que normalmente o eleitor não consegue ter uma proximidade com os representantes que necessita eleger ou já elegeu, visando cobrar a implementação das políticas públicas apresentadas pelo candidato ou pelo programa do partido. Nem sempre os partidos políticos apresentam um programa concreto com definição das propostas de políticas públicas, dificultando o Controle Social tanto antes da eleição, na escolha dos candidatos, como após o processo eleitoral.

A aproximação entre o eleitor (detentor da função do Controle Social) e o candidato a representante social (futuro detentor da função de governar a ser submetido ao Controle Social pelo eleitor) ocorre principalmente através dos meios de comunicação, especialmente através da televisão. Os donos dos meios de comunicação, que são poucos, cobram caro pelo serviço de divulgação das propostas dos candidatos nas eleições, ocorrendo o mesmo em períodos não eleitorais. No Brasil, antes das eleições há um horário eleitoral na mídia pago pelo Estado e destinado aos candidatos. No entanto, esse horário é considerado muito pequeno para a aproximação com o eleitorado, motivo pelo qual o candidato necessita angariar recursos financeiros para essa finalidade. Isso faz com que o acesso necessário aos meios de comunicação para viabilizar a aproximação com o eleitor seja diretamente proporcional à quantidade de recursos que o candidato possui para aplicar nessa atividade. Quem não possui recursos financeiros estará praticamente excluído da possibilidade de aproximação com os eleitores, e consequentemente excluído do processo eleitoral.

Nesse contexto da necessidade de obtenção de recursos financeiros pelos candidatos para alcançar a aproximação com o eleitor, principalmente nos meios de comunicação, nasce o financiamento privado de campanha, especialmente o financiamento empresarial⁸⁴. O financiador privado de campanha política se dispõe a isso sob o enfoque de um investimento, que pode ser interpretado tanto no sentido empresarial, esperando um retorno direto do capital investido, quanto um investimento social, sem esperar um retorno direto. Independente da motivação subjacente ao financiamento, fica evidente que o financiador de campanha poderá efetuar sua escolha de quem financiar entre os diversos candidatos existentes, sendo que esses escolhidos, com o financiamento recebido, terão oportunidade de se aproximar do eleitor através da mídia. Ou seja, o financiamento privado de campa-

(84) Em 2015, através da Lei nº 13.165, conhecida como a Lei da Minirreforma Eleitoral, foi proibido o financiamento de campanhas por pessoas jurídicas.

na, especialmente o empresarial, acaba atribuindo ao financiador a competência de efetuar o primeiro Controle Social dos candidatos. Dessa forma, ao eleitor resta o direito de, por ocasião da eleição, escolher entre os candidatos escolhidos pelos financiadores de campanha.

Consequentemente, o *Controle Social no sistema eleitoral* passa a ser exercido de forma preponderante pelos financiadores de campanha por ocasião da escolha de quem financiar (SPECK, 2016), sobrando ao eleitor um poder de Controle Social residual – escolher alguém dentre os escolhidos pelos financiadores de campanha. Essa é uma tendência crescente verificada em praticamente todas as democracias ocidentais.

O conceito de Controle Social, compreendido a partir de uma perspectiva contextualizada, apresenta características diferenciadas na sua interpretação, dependendo da visão sobre o papel do Estado na sociedade. Como discutido anteriormente, a CF/1988 prevê um *Estado Democrático de Direito*. Isto significa que a relação entre Estado e sociedade ocorre em um ambiente democrático em que o exercício dos poderes públicos deve respeitar a garantia dos direitos dos indivíduos e, consequentemente, o Estado deve se sujeitar ao Controle Social. Dessa forma, o arcabouço legal do País deve refletir em alguma medida esta opção.

Seguem algumas evidências dessa afirmação conforme Souza (2015):

- **O artigo 5º da CF/1988** estabelece que qualquer cidadão é parte legítima para *propor ação popular* que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente ou ao patrimônio histórico e cultural;
- **O artigo 10 da CF/1988** prevê a *participação* dos trabalhadores e empregadores nos *colegiados dos órgãos públicos* em que seus interesses profissionais ou previdenciários sejam objeto de discussão e deliberação;
- **O artigo 196 da CF/1988** trata da saúde e coloca como diretriz a *participação da comunidade*;
- **O artigo 204 da CF/1988** refere-se às ações da assistência social, onde está garantida a *participação da população na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis por meio de organizações representativas*.

No âmbito do *controle interno*, a organização dos órgãos públicos e seus instrumentos de efetivação das políticas públicas foram impactados por este arcabouço legal, que refletiu um contexto de ampliação do Controle Social sobre o Estado. Em 2003, foi realizada a reestruturação da Corregedoria-Geral, que passou a ser chamada Controladoria-Geral da União (CGU)⁸⁵, e foi criado o *Conselho*

(85) Esta Secretaria sofreu mais uma reestruturação em 2013 e em 2016 foi transformada no Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, através da Lei nº 13.341.

de Transparência Pública e Combate à Corrupção. Este apresentava entre suas diretrizes a formulação da política de transparência da gestão de recursos públicos e de combate à corrupção e à impunidade, a ser implementada pela Controladoria-Geral da União e pelos demais órgãos e entidades da administração pública federal, além de ser uma instância articuladora e mobilizadora da sociedade civil organizada nestes temas.

A CGU, no período de 2003 a 2016, sistematizou em nível federal as ações públicas de Controle Social, agregando, a sua antiga função de defesa do patrimônio público, o incremento da transparência da gestão, as atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. As ações voltadas à prevenção da corrupção, no âmbito da CGU, estavam a cargo da Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção, criada em 2006 e reestruturada em 2013. Seus principais programas de atuação estavam concentrados nos seguintes aspectos:

- Cumprimento da Lei de Acesso à Informação (LAI);
- Ações relacionadas ao Programa Brasil Transparente;
- Regulamentação do conflito de interesses;
- Observatório da Despesa Pública;
- Portalzinho da Criança Cidadã;
- Portal da Transparência;
- Programa Olho Vivo; e
- Programa Cidadania.

O *Portal da Transparência*⁸⁶ foi lançado pela Controladoria-Geral da União (CGU) em novembro de 2004 com o objetivo de oportunizar ao cidadão o acompanhamento da execução financeira dos programas de governo em âmbito federal. Nesse sítio estão disponíveis *informações sobre os recursos públicos federais* transferidos pelo Governo Federal a Estados, Municípios e diretamente ao cidadão, bem como dados sobre os gastos realizados pelo Governo Federal em compras ou contratação de obras e serviços. Cada órgão federal é responsável por alimentar o sistema de dados da Transparência, e a CGU por verificar se atende aos critérios mínimos exigidos pelas normativas.

O *Brasil Transparente* é o programa do Governo Federal responsável pelo suporte e transferência de tecnologia para implantação de instrumentos de Transparência em Estados e Municípios. Neste programa, a CGU também avalia a transparência pública de Estados e Municípios, apresentando um ranking da situação dos Municípios, através do indicador Escala Brasil Transparente (EBT). Este ranking

(86) Disponível em: <www.portaldatransparencia.gov.br>

é realizado com base numa metodologia que comporta 12 quesitos. Os quesitos cobrem aspectos da regulamentação do acesso à informação e da existência e funcionamento do *Serviço de Informação ao Cidadão* (SIC), priorizando a efetividade da transparência passiva.

O *Observatório da Despesa Pública* trata da produção de informações com base no monitoramento dos gastos públicos, funcionando como ferramenta de apoio à gestão, com a produção de informações que visam subsidiar e acelerar a tomada de decisões estratégicas na área dos gastos públicos. O *Portalzinho da Criança Cidadã*, o *Programa Olho Vivo* e o *Educação Cidadã* têm como foco a educação para o exercício de direitos e deveres, buscando fomentar uma participação qualificada no Controle Social pelo conhecimento do funcionamento do sistema.

Em maio de 2012 foi realizada, sob a coordenação da CGU, a *primeira Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social* (Consocial), cujo processo teve início em 2011 e traçou as diretrizes para o *Plano Nacional de Transparência Pública e Controle Social*. A etapa final da 1ª Consocial envolveu 150 mil pessoas, com direito a voz e voto, em assembleias realizadas em todo o País. O objetivo da Conferência foi definir 80 diretrizes⁸⁷ para compor o Plano Nacional de Transparência Pública e Controle Social. A comissão organizadora da Consocial foi composta por 41 membros, que representavam o Poder Público, a sociedade civil e os conselhos de políticas públicas. Na etapa final da conferência participaram das decisões 1.172 delegados eleitos por seus pares nas assembleias regionais, mantendo a representação por segmentos: a sociedade civil era composta por 59% dos participantes; o poder público, 30%; e conselhos de políticas públicas de diversas áreas, 11% dos participantes.

Em 2012 realizou-se no Brasil a 1ª Conferência Anual da Parceria para Governo Aberto – *Open Government Partnership* (OGP), com a participação de representantes de 55 países. Buscou-se avaliar o andamento dos processos de transparência pública acordados em eventos e convenções internacionais e discutir estratégias de ampliação dessas ações. Em 2013 foi aprovada a legislação sobre a regulação do conflito de interesses públicos e privados no exercício de cargos públicos e alterado o Código Penal para os crimes de peculato, concussão, corrupção passiva e corrupção ativa, tornando-os crimes hediondos e passíveis de prisão temporária. Também foi aprovada, em 2013, a legislação que trata da responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Em 2016, através de Medida Provisória nº 726 editada pelo Presidente em exercício Michel Temer, a CGU foi extinta e as funções transferidas para o Minis-

(87) Disponíveis em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/controle-social/consocial/arquivos/lista80_propostas_finais.pdf>. Acesso em: 05 mai 2018.

tério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC). Além das iniciativas da CGU, o Governo Federal coordena a nível nacional o *Programa Nacional de Educação Fiscal* (PNEF). Trata-se de uma política pública regulamentada, que tem por objetivo interagir com a sociedade e compartilhar conhecimentos sobre a origem, a aplicação e o controle dos recursos públicos, favorecendo a Participação e o Controle Social. Todos os Estados brasileiros instituíram seus Programas Estaduais de Educação Fiscal.

O principal instrumento do PNEF para a disseminação de ideias são os cursos sem custos de inscrição para os participantes, ofertados na modalidade à distância para públicos preferenciais de professores da rede pública e conselheiros de políticas públicas nos assuntos concernentes ao funcionamento do Estado. Em 2015, os dados do Programa registraram mais de 129 mil concluintes nos cursos de formação, na maioria professores da rede pública, que após a formação trabalham o tema na sala de aula, efetivando processos de difusão do conhecimento. No Rio Grande do Sul, a educação fiscal foi incluída no Plano Estadual de Ensino em 2015. Como se trata de uma política pública que interage com a sociedade civil, há também iniciativas de formação na educação fiscal que se organizam fora das iniciativas governamentais, capitaneadas por organizações da sociedade civil. Em 2018, esta iniciativa sofreu cortes no orçamento e o curso foi ofertado nos Estados com tutoria voluntária ou custeada com recursos do Estado.

Os *Observatórios Sociais do Orçamento Público*, ligados ao Observatório Social do Brasil, construíram uma estratégia de Controle Social da despesa pública realizada por cidadãos organizados em diversas entidades sem fins lucrativos, engajadas na causa da Cidadania Fiscal, com uma metodologia padronizada e disseminada pela Rede de Observatórios Sociais. O Instituto Justiça Fiscal (IJF) é outro exemplo de engajamento em ações de educação fiscal, promovendo debates junto a universidades e movimentos sociais sobre Cidadania Fiscal.

Além do Controle Social exercido pelo *sistema eleitoral* e pelo *controle interno*, a CF/1988 estabelece outros mecanismos de participação social, como o *plebiscito*, o *referendo* e a *iniciativa popular* para a elaboração de leis.

INSTRUMENTO / DEFINIÇÃO	ATORES SOCIAIS
<p>Voto direto e secreto, com valor igual para todos: manifestação oficial que declara a preferência do eleitor em um processo eleitoral. Os processos eleitorais envolvem representantes para cargos no Legislativo (vereador, deputados federal, estadual e distrital, senadores) e no Executivo (prefeito, governador, presidente).</p>	<p>Obrigatoriedade: os maiores de 18 anos. Facultativo: para os analfabetos, os maiores de 70 anos e os jovens entre 16 e 18 anos. Aquele que fizer 16 anos no dia das eleições poderá tirar seu título normalmente até cinco meses antes, mas o documento terá validade somente a partir da data em que completar a idade mínima.</p>
<p>Plebiscito: consultas formuladas ao povo para que delibere sobre matéria de acentuada relevância, de natureza constitucional, legislativa ou administrativa. O plebiscito é convocado com anterioridade a ato legislativo ou administrativo, cabendo ao povo, pelo voto, aprovar ou denegar o que lhe tenha sido submetido (art. 2º, Lei nº 9.709/98).</p>	<p>Nas questões de relevância nacional, de competência do Poder Legislativo ou do Poder Executivo, são convocados mediante decreto legislativo, por proposta de 1/3, no mínimo, dos membros que compõem qualquer das Casas do Congresso Nacional, de conformidade com esta Lei (art. 3º, Lei nº 9.709/98).</p>
<p>Referendo: consultas formuladas ao povo para que delibere sobre matéria de acentuada relevância, de natureza constitucional, legislativa ou administrativa. O referendo é convocado com posterioridade a ato legislativo ou administrativo, cumprindo ao povo a respectiva ratificação ou rejeição (art. 2º, Lei nº 9.709/98).</p>	<p>Nas demais questões, de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o plebiscito e o referendo serão convocados de conformidade, respectivamente, com a Constituição Estadual e com a Lei Orgânica (art. 6º, Lei nº 9.709/98).</p>
<p>Lei de Iniciativa Popular: a iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de Projeto de Lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles (art. 61, § 2º, CF/88). Cada Estado e Município tem legislação própria sobre o tema.</p>	<p>Eleitores.</p>
<p>Lei de Acesso à Informação: regulamenta o acesso à informação nos órgãos públicos e instituições privadas que recebam recursos públicos.</p>	<p>Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º desta Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida.</p>

INSTRUMENTO / DEFINIÇÃO	ATORES SOCIAIS
<p>Controle Interno e Controle Externo: a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (art. 70, CF/88).</p>	<p>Controle Interno: Ouvidorias, Controladorias e Corregedorias dos órgãos públicos</p> <p>Controle Externo: Tribunais de Contas e Ministérios Públicos Federal e Estadual</p>

Fonte: Elaborado pelos autores com base na legislação.

A participação social na gestão pública pode ser trabalhada à luz dos conceitos constantes do Decreto nº 8.243/2014, que institui a *Política Nacional de Participação Social* e o *Sistema Nacional de Participação Social*. No art. 2º encontram-se as definições sobre as instâncias e mecanismos de participação social, conforme sistematização apresentada no Quadro 3.

Cabe destacar o papel dos *conselhos de políticas públicas* como instrumento efetivo de controle da ação governamental, tendo como objetivo garantir que as políticas públicas alcancem os cidadãos que delas precisam e que os recursos públicos sejam realmente alocados nas áreas demandadas. Esses conselhos podem ter caráter consultivo, fiscalizatório ou inclusive deliberativo, ocorrendo sua instituição normalmente em nível local pela própria administração pública. São mais expressivos em nível municipal, contudo a União e os Estados também dispõem de diversos conselhos de políticas públicas. A participação dos cidadãos nos conselhos, de acordo com o interesse de cada um, é uma forma importante de acompanhamento e fiscalização das políticas públicas, bem como da aplicação dos recursos definidos no orçamento de áreas como saúde, educação e assistência social.

Quadro 3 - Definições segundo a Política Nacional de Participação Social e o Sistema Nacional de participação Social no Brasil

TERMINOLOGIA	DEFINIÇÃO
Sociedade civil	O cidadão, os coletivos, os movimentos sociais institucionalizados ou não institucionalizados, suas redes e suas organizações.
Conselho de políticas públicas	Instância colegiada temática permanente, instituída por ato normativo, de diálogo entre a sociedade civil e o governo, para promover a participação no processo decisório e na gestão de políticas públicas.
Comissão de políticas públicas	Instância colegiada temática, instituída por ato normativo, criada para o diálogo entre a sociedade civil e o governo em torno de objetivo específico, com prazo de funcionamento vinculado ao cumprimento de suas finalidades.
Conferência nacional	Instância periódica de debate, de formulação e de avaliação sobre temas específicos e de interesse público, com a participação de representantes do governo e da sociedade civil, podendo contemplar etapas estaduais, distrital, municipais e regionais, para propor diretrizes e ações acerca do tema tratado.
Ouvidoria pública federal	Instância de controle e participação social responsável pelo tratamento das reclamações, solicitações, denúncias, sugestões e elogios relativos às políticas e aos serviços públicos, prestados sob qualquer forma ou regime, com vistas ao aprimoramento da gestão pública.
Mesa de diálogo	Mecanismo de debate e de negociação, com a participação dos setores da sociedade civil e do governo diretamente envolvidos, no intuito de prevenir, mediar e solucionar conflitos sociais.
Fórum Interconselhos	Mecanismo para o diálogo entre representantes dos conselhos e comissões de políticas públicas, no intuito de acompanhar as políticas públicas e os programas governamentais, formulando recomendações para aprimorar sua intersectorialidade e transversalidade.
Audiência Pública	Mecanismo participativo de caráter presencial, consultivo, aberto a qualquer interessado, com a possibilidade de manifestação oral dos participantes, cujo objetivo é subsidiar decisões governamentais.
Consulta pública	Mecanismo participativo, a se realizar em prazo definido, de caráter consultivo, aberto a qualquer interessado, que visa receber contribuições por escrito da sociedade civil sobre determinado assunto, na forma definida no seu ato de convocação.
Ambiente virtual de participação social	Mecanismo de interação social que utiliza tecnologias de informação e de comunicação, em especial a internet, para promover o diálogo entre administração pública federal e sociedade civil.

Fonte: Elaboração própria com base em Brasil (2014).

A criação de *ouvidorias públicas*, por sua vez, também teve grande importância na aproximação entre a sociedade e o Estado, pois são canais onde os cidadãos podem formular críticas, elogios, sugestões, denúncias e solicitar informações aos órgãos públicos. As ouvidorias atualmente estão inseridas na estrutura formal de ministérios, secretarias, autarquias, fundações e outros órgãos da administração pública, bem como das agências reguladoras, podendo existir fisicamente ou por meio telefônico ou eletrônico. Muitas vezes geram ações corretivas para que o Estado atue dentro da lei e em benefício da causa pública, podendo resultar na melhoria da qualidade da prestação de algum serviço ou na punição de algum servidor que tenha cometido desvios. O ouvidor possui independência para escutar as pessoas e encaminhar as solicitações ou denúncias recebidas pelos órgãos competentes, fortalecendo a função do Controle Social.

Cabe também registrar a experiência de alguns municípios brasileiros da adoção de iniciativas com vistas a estreitar a relação entre o Estado e a sociedade através do *orçamento participativo*. O Município de Porto Alegre foi o pioneiro nesta iniciativa de participação e Controle Social no final da década de 1980. Posteriormente, modelos semelhantes foram introduzidos por diversos outros municípios. A iniciativa consiste basicamente em reservar uma parcela das receitas públicas para que os cidadãos deliberem em assembleias sobre o destino desses recursos, permitindo à sociedade fazer valer suas necessidades mais imediatas.

Atualmente a maior parte dos entes federativos adota algum procedimento para ouvir a sociedade na definição das peças orçamentárias – normalmente são realizadas audiências públicas. Os cidadãos podem se organizar nessas audiências para defender a alocação dos recursos em políticas públicas específicas de seu interesse⁸⁸. Cabe registrar que a margem para definição da aplicação dos recursos pela sociedade fica prejudicada em função do engessamento orçamental enfrentado pela maioria dos entes federativos do País.

O Controle Social também pode ser segmentado em *formal* e *informal*. O *controle formal* pode ser do Estado sobre a sociedade ou da sociedade sobre o Es-

(88) A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000), no seu art. 48, informa sobre a transparência fiscal: Art. 48 - São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. § 1º - A transparência será assegurada também mediante: I - incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e III - adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

tado. Quanto ao controle da sociedade sobre o Estado, este ocorre de diferentes formas, conforme visto anteriormente, especialmente no Decreto nº 8.243/2014, que instituiu a Política Nacional de Participação Social e o Sistema Nacional de Participação Social. Em relação ao controle do Estado sobre a sociedade, cabe lembrar que estamos num Estado democrático de direito, onde o controle do Estado sobre a sociedade ocorre na forma prevista na Lei, especialmente na CF/1988.

Considerando que uma das formas básicas de Controle Social é impor um castigo pelo descumprimento da norma, o Poder Judiciário desempenha forte atuação no Controle Social do Estado sobre a sociedade, através dos julgamentos e imposição de penalidades. Por outro lado, verificando o aspecto do Controle Social da sociedade sobre o Estado e avaliando os instrumentos descritos anteriormente para essa finalidade, verifica-se que quase todos se destinam ao controle dos Poderes Executivo ou Legislativo, com *praticamente total ausência de instrumentos de controle da sociedade sobre o Poder Judiciário*, único Poder não submetido ao Controle Social periódico da eleição.

A implementação do *Conselho Nacional de Justiça* em 2005 parece não ter atendido até o momento à expectativa de Controle Social. Apesar de a aprovação passar pelo Legislativo, talvez se pudesse começar pelo estabelecimento de um limite temporal (não vitalício) para a permanência dos juizes nas supremas cortes. Independente do aspecto da autonomia e não interferência na atividade judicial, a sociedade democrática também deveria prever formas de exercer o Controle Social sobre o Poder Judiciário, assim como ocorre com os poderes executivo e legislativo.

O *controle social informal* pode ser caracterizado como o controle da sociedade sobre si mesma, sem a participação ativa do Estado como fomentador do controle a ser realizado. Em grupos sociais, esse controle pode ocorrer, por exemplo, através da escolha de determinados comportamentos/modelos de sucesso, visando sua valorização com estratégias do tipo destaques ou premiações, bem como através da escolha de determinados comportamentos/modelos de insucesso, visando sua exclusão com estratégias do tipo ridicularização⁸⁹ ou humilhação. Essas mensagens de Controle Social, tanto positivas como negativas, se destinam aos demais integrantes do grupo social.

Quanto maior for o grupo social, maior será a necessidade de dispor de alguma forma de comunicação que auxilie a atingir o máximo de integrantes do grupo, ainda mais quando falamos do grupo social formado pela totalidade de habitantes de um país. Nesse momento surgem os meios de comunicação massiva como instrumento fundamental para o exercício do Controle Social. Os meios de comunicação são instrumento de Controle Social tanto informal (da sociedade so-

(89) Viegas (2013; 2015) faz análises dos processos de descrédito de figuras políticas através da ridicularização e da criação de duplos sentidos em capas da Revista Veja.

bre si mesma – elogios/ridicularizações) como formal (da sociedade sobre o Estado – origem e aplicação dos recursos –, e do Estado sobre a sociedade – divulgação de decisões judiciais/policiais), donde se pode deduzir o relevante e estratégico papel de Controle Social que os meios de comunicação desempenham no seio de uma sociedade.

Os meios de comunicação massiva, também denominados de *mídia*, apesar de serem serviços públicos prestados mediante concessão pública, são normalmente propriedade de poucas pessoas, movidas pela lógica privada do lucro⁹⁰. Dessa forma, eles buscam atender em primeiro lugar seus interesses privados, em detrimento do interesse público de obter um bom serviço de informação, e em segundo lugar prestam o serviço de acordo com o demandante/comprador que pagar o maior preço. Numa hierarquia de valores, ficaria em primeiro lugar o atendimento dos interesses dos donos dos meios de comunicação, em segundo lugar o atendimento dos interesses dos compradores/clientes do serviço de comunicação com maior poder de compra/pagamento, e em último lugar o atendimento do interesse público da prestação de um bom e confiável serviço de comunicação e difusão de informações que impactam no Controle Social.

Tendo em vista que os demandantes dos serviços de comunicação com demandas que influenciam o Controle Social devem se submeter à lógica do maior preço, é normal que ocorra uma aproximação ou associação entre o grupo social com maior riqueza e os donos dos meios de comunicação. Ou seja, na ausência de regulação específica, o normal é que ocorra uma aproximação entre esses dois grupos (donos da mídia e poder econômico) que conseguem influenciar ou mesmo exercer o Controle Social em nome da sociedade. Como visto anteriormente, pelo lado do Estado existe o Poder Judiciário como um ator importante no controle social do Estado sobre a sociedade. Nesse sentido, a associação entre o Judiciário, a imprensa e alguns grupos sociais pode influenciar de forma decisiva no debate sobre o modelo de Estado a ser adotado pela sociedade. Engelmann (2016) descreve como esta relação ocorre no Brasil e em outros países, como França e Itália, no exemplo a seguir:

É importante ter presente que esse fenômeno de imbricamento que une Judiciário, imprensa e movimentos conservadores integristas (anti-política) no caso brasileiro, apesar das suas especificidades, tem elementos que já apareceram em outros cenários. Briquet (2001) chama a atenção para a profunda relação, no caso dos “escândalos políticos” na França na década de 90 e da “operação mãos limpas” [na Itália], entre o modelo do “jornalismo de investigação”, a magistratura e as ONGs de movimentos de transparência política. Nesse sentido, a judicialização do debate político emerge na

(90) Uma boa revisão sobre a propriedade e modo de dominação do mercado dos meios de comunicação pode ser acessada no trabalho de Marinoni (2015).

fronteira entre as disposições de “denúncia” dos meios de comunicação e a penalização judicial de políticos envolvidos em escândalos (ENGELMANN, 2016, p. 11-12).

Considerando que a jornada de trabalho diária dos trabalhadores brasileiros gira em torno de 8 horas, fica limitado o tempo disponível para participação em atividades de difusão de informações que impactem no Controle Social. A alternativa que se apresenta é tentar difundir a informação relevante através da mídia, onde o cidadão se depara com as prioridades do dono da mídia (interesse particular) e do interesse de seus anunciantes (interesse definido pelo preço/capacidade de pagamento). Com recursos financeiros pode-se pagar matérias ou formadores de opinião que busquem, nos meios de comunicação, evitar o Controle Social da sociedade sobre si mesma e sobre o Estado. Ou seja, se a informação for considerada relevante para fins de Controle Social pela sociedade e simultaneamente contrariar os interesses do dono da mídia ou seus anunciantes, essa informação não encontrará espaço para veiculação, podendo ser veiculada parcialmente ou até mesmo com sentido distorcido ou diverso do que deveria ter. Consequentemente, deixará de desempenhar a pretendida e necessária função de controle social e de interesse público.

9.3 TRANSPARÊNCIA FISCAL E AÇÕES DO ESTADO

A Transparência Fiscal é de suma importância para a população em geral poder fiscalizar as ações do Estado, viabilizando o controle social para a boa aplicação dos recursos públicos. A CF/1988 e leis posteriores fortaleceram o controle da sociedade sobre o Estado e também valorizaram a transparência das ações estatais como forma dos cidadãos terem acesso a informações para exercer o efetivo Controle Social.

A produção, integração e disponibilização de informações confiáveis e atualizadas pelos governos, e o acesso facilitado aos dados com uso de tecnologia da informação, sobretudo pela internet, têm sido fundamentais para possibilitar o controle público das ações nos três níveis de governo. Foram criados órgãos com competências e atuação específicas em cada nível de governo, juntamente com a elaboração de um conjunto legal que define princípios, regras e procedimentos a serem cumpridos. Em decorrência da transparência propiciada pela ampla disponibilidade de informações e facilidade de acesso, verifica-se uma relevância cada vez maior do controle das ações e resultados da administração pública.

Leis posteriores à CF/1988 formataram instrumentos que viabilizam a transparência na gestão fiscal e a disponibilização de informações de interesse do cidadão, como por exemplo, a *Lei de Responsabilidade Fiscal* (LRF) e os *Portais de Transparência*, tornando os governos mais abertos à sociedade. Este conjunto de iniciativas legais produziu as bases para o que se identifica como a política brasileira de acesso à informação e transparência pública. Algumas destas iniciativas legais apresentaram um impacto maior pelo seu escopo e consequências na alteração da relação entre o Estado e a sociedade civil.

A LRF impactou fortemente as finanças públicas no Brasil, e além de estabelecer normas de finanças públicas, ela também previu mecanismos de transparência das ações e dos recursos utilizados pelo Estado, com vistas a auxiliar o Controle Social da res pública. Nesse sentido, cabe ressaltar a alteração da LRF advinda da Lei Complementar Federal nº 131/2009, estabelecendo que os entes federativos devem disponibilizar de forma pormenorizada as informações sobre a execução orçamentária e financeira do Governo. Os acessos devem se dar a partir de páginas disponibilizadas na internet – os chamados portais de transparência.

Esse mecanismo de disponibilização e atualização constante de informações pelo próprio Estado nos portais de transparência é denominado de *transparência ativa*. Se o cidadão se interessar por outras informações que não estejam contempladas nos portais de transparência, há também a possibilidade de requerê-las ao Ente Público, baseado na Lei Federal nº 12.527/2011, a denominada *Lei de Acesso à Informação* (LAI). Esse tipo de acesso a informações mediante demanda é denominado de *transparência passiva*.

Figura 1 - Transparência Ativa versus Transparência Passiva

TRANSPARÊNCIA ATIVA



TRANSPARÊNCIA PASSIVA



Fonte: Brasil (2012).

A *transparência ativa* é a divulgação de informações à sociedade por iniciativa do setor público, que se antecipa e torna as informações públicas independente de requerimento, utilizando principalmente a internet. Bons exemplos de transparência ativa são os portais eletrônicos dos órgãos e os portais de transparência. De outro lado, a *transparência passiva* é a divulgação de informações públicas em atendimento às solicitações da sociedade. Ocorre, por exemplo, quando um cidadão solicita informação a um Ministério sobre quanto foi gasto com a reforma de sua sede no último ano.

Os principais benefícios da transparência ativa são: (1) facilidade de acesso dos cidadãos, evitando pedidos específicos; (2) redução de custos com monitoramento de solicitações; e (3) redução do número de solicitações. A experiência de países com legislação de acesso à informação demonstra que, quanto maior a transparência ativa, menor é o número de pedidos de informação. A aprovação da Lei de Acesso à Informação criou a obrigação para a administração pública de disponibilização na internet de informações, como por exemplo contratos públicos, alterando as tradicionais relações entre Estado e sociedade.

Antes do advento da LRF no ano de 2000, a CF/1988, em seu artigo 37, já estabelecia os *princípios da publicidade e da transparência* como princípios da administração pública direta e indireta, sendo um requisito essencial à validade e à eficácia dos atos da administração pública. Pela importância que teve na mudança legal e cultural na gestão pública brasileira, a Lei de Responsabilidade Fiscal tornou-se um marco no campo do Controle Social e da Transparência Pública, tendo um capítulo exclusivo destinado à “Transparência, Controle e Fiscalização”. No mesmo sentido está a Lei Complementar nº 131/2009, que complementou e atualizou a LRF e a Lei de Acesso à Informação.

A *Lei de Acesso à Informação* (LAI) se aplica aos órgãos públicos da administração direta e indireta dos três Poderes de todos os entes federativos. Via de regra, as informações devem ser disponibilizadas aos cidadãos em até 20 dias. A solicitação pode ser apresentada por qualquer cidadão interessado, devendo o pedido conter a informação do requerente e a informação que deseja obter. A LAI entrou em vigor em 2012 e abriu a possibilidade para qualquer cidadão solicitar informação pública sem justificativa no pedido, sendo resguardadas apenas as informações classificadas como importantes na segurança nacional. Em seu art. 7º a LAI estabelece quais informações podem ser solicitadas, incluindo o direito de obter orientação sobre os procedimentos para a consecução do acesso.

São as seguintes as diretrizes para sua aplicação:

1. Observância da publicidade como regra e o sigilo como exceção;
2. Desenvolvimento do Controle Social da Administração Pública;

3. Divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
4. Incentivo ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública; e
5. Utilização de meios de comunicação viabilizados pela TI.

Também há exceções determinadas na Lei em que o acesso à informação pode ser negado. São elas:

1. Acesso a dados pessoais e informações classificadas por autoridades como sigilosas (prazo de sigilo das informações: ultrassecreta - 25 anos; secreta - 15 anos; reservada - 5 anos); e
2. Informações de Estado que dizem respeito à intimidade, honra e imagem das pessoas – ficam protegidas durante cem anos, mas podem ser acessadas pelos próprios indivíduos.

O artigo 10 estabelece que qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos na Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. No entanto, a identificação do requerente não pode conter exigências que inviabilizem a solicitação e são vedadas quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público.

A gestão das demandas e das informações decorrentes da LAI é realizada através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão (e-SIC). A CGU é responsável pela gestão do sistema, além da coordenação e suporte a todas as demais áreas do Governo Federal nesse assunto.

Cabe uma avaliação sobre a abrangência da Transparência Fiscal – o termo “fiscal”, neste caso, tem o sentido associado ao de administração governamental. De forma genérica, pode-se afirmar que a administração governamental (ou fiscal) busca o equilíbrio nas contas públicas, representadas, por um lado, pelos gastos, consubstanciados no orçamento, e, pelo outro lado, pela arrecadação de impostos. Nesse sentido, a Transparência Fiscal deve abranger tanto a arrecadação ou o ingresso de receitas públicas, como o gasto ou despesas públicas. A figura de uma balança serve para auxiliar na formação de uma imagem representativa, com as despesas num lado e as receitas no outro lado, tendo seu ponto de equilíbrio no ponto de apoio localizado na parte intermediária da balança.

Avaliando-se as iniciativas de transparência, bem como o nível de seu detalhamento, e buscando situá-las no lado das despesas ou no lado dos ingressos públicos, nota-se uma preponderância, tanto na quantidade quanto no detalha-

mento, da transparência no lado do chamado gasto ou das despesas públicas. Por tratar-se preponderantemente de um controle da sociedade sobre o Estado, o normal seria a aplicação do mesmo nível de detalhamento para as duas áreas governamentais, independentemente de estarem no lado do gasto ou no lado da receita.

Fazendo uma analogia entre o particular e o público, poder-se-ia dizer que, assim como o cidadão tem sua fonte de receita no salário, o Estado tem sua fonte de receita nos impostos. Dizendo de outra forma, o Estado teria o pagamento de salários (funcionários) no lado da despesa, e teria o “seu salário” (os impostos) no lado da receita. No tocante à prática de Transparência Fiscal governamental, atualmente o Estado divulga os salários de seus empregados (lado da despesa), mas não divulga seu próprio salário (lado da receita). Ou seja, comparando ingresso com gasto, constata-se uma diferença no tratamento das informações quando do lado da receita ou do lado da despesa. O Estado divulga os salários que paga, mas não divulga “os salários” que recebe. Numa isonomia de tratamento, o Estado deveria publicar os impostos que arrecada (salário do Estado) com o mesmo nível de detalhamento com que publica os gastos que efetua (salário dos empregados), informando mensalmente o valor que o Estado recebe de cada contribuinte/empresa por tipo de imposto. Com a divulgação da arrecadação por contribuinte, o Estado atenderia também a Transparência Fiscal pelo lado da receita.

A principal alegação por parte do Estado para a negativa de divulgar a arrecadação de impostos por contribuinte é a de proteger as informações privadas dos contribuintes. Nessa mesma linha de argumentação, os salários dos funcionários também fazem parte de sua vida privada, mas são divulgados em função dos princípios de transparência. Ou seja, o princípio da transparência está sendo aplicado de forma diferente para as informações privadas do lado do gasto em relação ao lado da receita, ocorrendo a transparência para pessoas físicas pelo lado do gasto e a intransparência para pessoas jurídicas pelo lado da receita. Assim como o direito à privacidade salarial dos funcionários não se sobrepõe ao dever da Transparência Fiscal pública, o direito à privacidade tributária dos contribuintes não deveria se sobrepor ao dever de Transparência Fiscal pública do Estado. Uma possível explicação para a intransparência estatal em relação à receita de impostos, justificada numa preservação da privacidade de pessoas jurídicas que não é aplicada às pessoas físicas, estaria no financiamento empresarial das campanhas eleitorais, já comentado anteriormente.

Essa prática de não divulgar as receitas do Estado (arrecadação de impostos por contribuinte) dificulta, ou até inviabiliza, o Controle Social sobre as empresas (pessoas jurídicas que integram a sociedade) em relação aos impostos que estas deveriam recolher para o custeio das despesas dessa mesma sociedade em que se

encontram inseridas. A ocultação ou não discriminação por parte do Estado do “seu salário” (impostos) aberto por contribuinte, especialmente pessoa jurídica, facilita, por exemplo, que as grandes corporações diminuam seus impostos, chegando inclusive a não pagar nada em lugar nenhum do mundo. A sociedade, por sua vez, fica impossibilitada de exercer algum Controle Social sobre o baixo ou nenhum pagamento de impostos por parte de pessoas jurídicas, tendo em vista a ocultação dessa informação por parte do Estado.

Um exemplo emblemático dessa atuação é o caso da empresa multinacional estadunidense Starbucks, maior rede de cafeterias do mundo. A empresa “vendia” aos acionistas panoramas de prosperidade e lucros ao mesmo tempo em que apresentava resultados negativos no balanço. Da contradição resultou a dedução de que se tratava de estratégia empresarial para o não pagamento de impostos. Em função disso, ocorreram protestos populares em 2012 na Inglaterra contra a rede de cafés Starbucks, estimulando o boicote aos seus produtos. Em função dos protestos, a empresa anunciou na época que passaria a pagar 25 milhões a mais de impostos nos dois anos seguintes⁹¹. Ou seja, a transparência advinda da contradição entre os resultados da Starbucks apresentados aos acionistas e os resultados do balanço empresarial possibilitaram um Controle Social sobre o não pagamento de impostos da empresa, controle social esse exercido através dos protestos e estímulo ao boicote dos produtos da empresa. Na mesma linha da multinacional Starbucks estão as multinacionais estadunidenses Google, Apple e Amazon, incluídas numa crescente indignação pública pelo pagamento reduzido ou não pagamento de impostos em nenhum país do mundo. Nesse sentido, pode-se concluir que seria de suma importância para a Transparência Fiscal e de muita utilidade para o Controle Social a divulgação pelo Estado dos recebimentos de impostos individualizados por contribuinte pessoa jurídica, de forma semelhante à divulgação dos salários por pessoa física.

Cabe destacar também a questão dos *benefícios fiscais* concedidos pelos governos a determinadas empresas ou grupos econômicos. Os benefícios fiscais referem-se normalmente à renúncia de receita – o Estado deixa de cobrar os impostos previstos na legislação em troca de outro benefício social, como por exemplo, a geração de empregos. No âmbito do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por exemplo, que é um imposto subnacional de competência dos Estados brasileiros, o benefício fiscal normalmente é concedido na forma de concessão de créditos fiscais presumidos. Essa modalidade atende predominantemente a objetivos econômicos, como a atração de empresas ou a manutenção de sua competitividade local em função de eventual concessão

(91) Disponível em: <<http://sevilla.abc.es/economia/20121208/abci-protestas-starbucks-01212071842.html>>. Acesso em: 01 mai 2018.

de benefício similar concedido em outra unidade da Federação, normalmente decorrente da chamada (nefasta) Guerra Fiscal. Ou seja, os benefícios fiscais situam-se no lado da receita, diferente, por exemplo, do Bolsa Família⁹², que se situa no lado da despesa. O fluxo normal seria a empresa pagar seus impostos e o Estado usar esses recursos recebidos para a geração de empregos. Com o benefício fiscal, supõe-se que o imposto que deixa de ser recolhido pela empresa será aplicado por esta diretamente na geração dos empregos almejados pelo Estado.

Pelo *princípio geral da transparência*, os benefícios fiscais deveriam ser divulgados tanto em termos de valores, como em termos de beneficiários (empresas), de forma semelhante à divulgação do Bolsa Família, por exemplo. No entanto, essa não é a prática atualmente adotada em relação aos benefícios fiscais. Via de regra, os benefícios não são divulgados, com exceção de alguma divulgação agregada, que pouco ou nada serve para o exercício do pretendido Controle Social da sociedade sobre o Governo e do próprio Controle Social da sociedade sobre si mesma, especialmente do Controle Social sobre as empresas integrantes dessa sociedade e receptoras dos benefícios, visando verificar se atenderam os compromissos previstos, como a geração de empregos.

A justificativa para a negativa em divulgar detalhadamente os benefícios fiscais encontra-se no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), especialmente em seu art. 198,

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

É de certa forma comum verificar-se nos meios sociais ou na imprensa a imputação de culpa às administrações tributárias e/ou a seus funcionários, pela não divulgação das informações referentes aos benefícios fiscais concedidos, especificamente seus valores e beneficiários. No entanto, cabe considerar a restrição legal acima mencionada, que responsabiliza pessoalmente os funcionários com condenação inclusive criminal no caso de divulgação. Essa restrição legal pode ser observada na prática, por exemplo, no recente caso ocorrido no RS, onde o Ministério Público entrou com ação para que a Secretaria da Fazenda divulgasse as informações sobre os benefícios fiscais. Conforme declaração do Subsecretário da Receita Estadual, “o gestor encontra-se em situação delicada, sob risco de ser responsabilizado ao divulgar os dados”, mas ao mesmo tempo afirma que os dados

(92) É um programa de transferência direta de renda, direcionado às famílias em situação de pobreza e de extrema pobreza em todo o País, de modo que consigam superar a situação de vulnerabilidade e pobreza.

serão divulgados assim que a restrição legal for retirada⁹³. Nesse sentido, cabe registrar que se encontra em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 280/2016, que retira a restrição legal à divulgação dos benefícios fiscais, excluindo-os do sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN. Aprovado o Projeto de Lei nº 280/2016, os benefícios fiscais poderão ser divulgados, atendendo ao previsto no princípio da transparência.

Por último, caberia também uma avaliação sobre transparência num contexto mais amplo, além do enfoque interno em termos de Legislação Nacional. Num contexto internacional e no cenário econômico, destaca-se a atuação, por um lado, do setor público, composto pelos governos de cada país, e, por outro lado, do setor privado, composto pelas empresas multinacionais, que atuam em diferentes países. Os países, para fazer frente aos serviços públicos necessários para assegurar a convivência harmônica da sociedade, necessitam de recursos financeiros, que por sua vez são extraídos dessa mesma sociedade, composta pelas pessoas físicas e pelas pessoas jurídicas. Nesse cenário, surgem os comportamentos indesejados de pessoas jurídicas que deixam de recolher seus impostos, bem como agentes públicos que se apropriam de impostos recolhidos ao Estado, comportamentos normalmente denominados de *sonegação e corrupção*.

9.3.2 CORRUPÇÃO PÚBLICA VERSUS CORRUPÇÃO PRIVADA

Antes de prosseguir, caberia um comentário sobre a definição ou interpretação a ser dada aos termos *sonegação e corrupção*. De forma genérica, entende-se por *sonegação* o não pagamento de impostos pelas empresas, e por *corrupção* o desvio de recursos públicos dos cofres do Estado. Analisando melhor, pode-se verificar que, tanto na *sonegação* como na *corrupção*, ocorre a apropriação privada de recursos públicos. Na *sonegação* são os empresários que se apropriam dos recursos públicos não recolhidos, na *corrupção* são os agentes públicos que se apropriam dos recursos públicos desviados. A diferença situa-se no momento em que ocorre o desvio dos recursos públicos. Na *sonegação*, o desvio de recursos públicos ocorre antes do dinheiro entrar nos cofres do Estado, enquanto na *corrupção* o desvio ocorre após o dinheiro ter entrado nos cofres do Estado. Nesse sentido, o mais indicado seria falar em *corrupção privada* (desvio antes do recolhimento dos impostos) e *corrupção pública* (desvio depois do recolhimento dos impostos).

Num contexto nacional, caberia a pergunta: a *corrupção* é o maior problema do Brasil? É comum ouvirmos uma resposta afirmativa a essa pergunta nas rodas de conversa. Qual seria a fundamentação? Quando uma afirmação carece de

(93) Informação disponível em: <<https://www.sul21.com.br/jornal/mp-entra-com-acao-para-que-secretaria-da-fazenda-divulgue-informacoes-de-beneficios-fiscais/>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

fundamentação, trata-se de um mito⁹⁴, equiparável aos dogmas de fé religiosos. Seria essa afirmação (“*A corrupção é o maior problema do Brasil!*”) um mito? Nesse sentido, vamos buscar elementos para embasar uma avaliação.

Para avaliar essa questão, precisamos de 3 elementos: (1) definir o que entendemos por corrupção (delimitar o alcance); (2) buscar estimativas de valor para corrupção (para efeitos de comparação maior/menor); e (3) apontar/comparar com outro problema (o de valor inferior).

De forma concisa, no âmbito fiscal podemos definir corrupção como sendo o desvio de recursos públicos. Por tratar-se de desvio, precisamos levar em consideração o percurso que fazem os recursos públicos, visando abranger os diferentes momentos ou etapas onde os recursos públicos são ou podem ser desviados.

Vamos usar um exemplo prático para facilitar a explicação. Uma pessoa vai a uma loja e compra um celular por R\$ 1.000,00. Nesse valor estão incluídos os impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, COFINS, etc), que hipoteticamente podemos definir como sendo R\$ 200,00.

A pessoa (consumidor) que comprou o celular, pagou R\$ 800,00 pelo aparelho e R\$ 200,00 de impostos, sendo que esses R\$ 200,00 foram entregues ao lojista (pessoa jurídica), devendo este lojista depositar esses R\$ 200,00 na conta do Estado no final do mês. Ou seja, o lojista está com R\$ 200,00 de recursos públicos na caixa de sua empresa até depositá-los na conta do Estado.

Passado o mês, o lojista deposita os R\$ 200,00 na conta do Estado, momento a partir do qual os gestores públicos usam esse dinheiro para o pagamento dos diferentes serviços públicos, como salário de professores, policiais, aposentadorias (basicamente para pessoas físicas); ou obras públicas, como estradas; ou mesmo os benefícios fiscais (basicamente para pessoas jurídicas).

Nesse sentido, e visando atender a presente avaliação de desvio de recursos públicos, o importante é destacar dois fluxos:

1. O **primeiro fluxo**, onde os recursos públicos circulam do contribuinte até o caixa do Estado (pessoas físicas e principalmente pessoas jurídicas); e
2. O **segundo fluxo**, onde os recursos públicos circulam do caixa do Estado até os prestadores dos serviços públicos ou beneficiários finais (também pessoas jurídicas e pessoas físicas).

São nesses dois fluxos que ocorrem os desvios dos recursos públicos. No primeiro fluxo, usando o exemplo acima descrito, o lojista, em vez de depositar os

(94) Mitos são assim: alguém cria, outros repetem e os demais acreditam e passam adiante. E quanto mais a narrativa é ouvida sem reflexão, mais o mito se torna incontestável e se torna verdade.

R\$ 200,00 na conta do Estado, desvia esse recurso público para sua empresa, em benefício próprio. No segundo fluxo, após os R\$ 200,00 terem ingressado no caixa do Estado, o agente público desvia esse recurso para benefício próprio – na forma de obra superfaturada, por exemplo.

Apesar de, em ambas as situações, tratar-se de desvio dos mesmos recursos públicos, o “mercado” (ou quem seria?), com o consentimento dos economistas, deu nomes diferentes a esses desvios. Quando os recursos públicos são desviados no segundo fluxo (após terem ingressado no caixa do Estado), chama-se de corrupção. Quando os recursos públicos são desviados no primeiro fluxo (antes de ingressarem no caixa do Estado), chama-se de sonegação. Independente dos motivos que embasaram essa diferenciação na nomenclatura, verifica-se que, na prática, essa diferenciação cria no imaginário das pessoas a impressão ou convicção de que a corrupção privada não existe.

Diria que essa decisão de dar nomes diferentes ao idêntico desvio de recursos públicos dificulta o entendimento do fenômeno da corrupção, motivo pelo qual, e visando facilitar o entendimento, sugiro a adoção da seguinte nomenclatura:

1. “**Corrupção Privada**” para o desvio de recursos públicos ocorridos antes do ingresso dos recursos no caixa do Estado; e
2. “**Corrupção Pública**” para o desvio de recursos públicos ocorridos após o ingresso dos recursos no caixa do Estado.

Superada a etapa de definição do que entendemos por corrupção, passemos à segunda etapa, a da busca de estimativas de valores de corrupção no Brasil. Óbvio que é difícil mensurar a corrupção, mas há trabalhos nesse sentido que ajudam a embasar um melhor entendimento da questão.

Para a corrupção pública, por exemplo, no artigo “A corrupção não é o principal ralo do dinheiro público no Brasil”, baseado num estudo do economista Claudio Frischtak sobre superfaturamento em obras de infraestrutura, conclui-se: “*Se dividirmos o maior valor pelos 45 anos pesquisados, dá uma média de R\$ 6,66 bilhões por ano*”⁹⁵. Para fins de comparação, mesmo sabendo que as obras de infraestrutura são conhecidas como a principal forma de desvio de recursos públicos, pode-se multiplicar por 10 o valor apresentado, estimando os desvios de recursos públicos após ingressarem no caixa do Estado em 60 bilhões/ano.

Pelo lado da corrupção privada, o estudo mais relevante é o realizado pelo SINPROFAZ, conhecido como Sonegômetro, que estima a sonegação anual no Bra-

(95) A corrupção não é o principal ralo do dinheiro público no Brasil. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-26/ricardo-lodi-corrupcao-nao-principal-ralo-dinheiro-publico#sd-footnote11sym>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

sil (corrupção privada) em valores próximos aos R\$ 600 bilhões de por ano⁹⁶.

Dessa forma, o valor anual da corrupção pública seria de R\$ 60 bilhões, e o valor anual da corrupção privada seria de R\$ 600 bilhões. Nesse momento, cabe uma última comparação macro: quanto representam esses desvios de recursos públicos na arrecadação total do País, somados os três níveis de governo? A carga tributária brasileira está ao redor de 33% do PIB (R\$ 6 trilhões x 33%), aproximadamente R\$ 2 trilhões. Comparando a corrupção pública (R\$ 60 bilhões) e a corrupção privada (sonegação – R\$ 600 bilhões) com a arrecadação total (R\$ 2.000 bilhões), verifica-se que a corrupção pública representa aproximadamente 3% da arrecadação total e a corrupção privada representa aproximadamente 30% da arrecadação total do Brasil.

Dizendo de outra forma, se as corrupções pública e privada fossem eliminadas (sabe-se que na prática isso é impossível – todos os países possuem algum nível de corrupção) a arrecadação total passaria de R\$ 2.000 bilhões para R\$ 2.600 bilhões/ano (os R\$ 60 bilhões de corrupção pública já foram arrecadados, não aumentando a arrecadação total, mas seriam apropriadamente aplicados).

Considerando somente a eliminação da corrupção pública, praticamente a única atacada nos meios de comunicação, seriam apropriadamente aplicados os R\$ 60 bilhões dos R\$ 2.000 bilhões arrecadados anualmente (3%), o que, nas palavras do autor do artigo anteriormente citado, “não traria maior equilíbrio às contas públicas, ou seria fonte relevante para novas necessidades públicas ou melhor cobertura para as demandas sociais”, de forma que, “ao contrário do que habita o imaginário popular, não basta devolver o que foi ‘roubado’ para atender às urgências da população mais pobre do País”. No entanto, se for somada a parcela da corrupção privada (sonegação – R\$ 600 bilhões – 30%), esse quadro apresenta uma expressiva alteração com poder de influir de forma relevante no equilíbrio das contas públicas.

Concluindo: no âmbito da nomenclatura habitualmente usada, o desvio de recursos públicos representado pelo problema da sonegação (600 bilhões) é 10 vezes maior que o problema da corrupção (60 bilhões). A resposta à pergunta inicial é: a corrupção **não** é o maior problema do Brasil, *pois a corrupção é aproximadamente 10 vezes inferior à sonegação*. Com base nos valores acima, pode-se concluir que a afirmação “a corrupção é o maior problema do Brasil” é mais um dos tantos mitos do contexto fiscal que circulam livre e fortemente no imaginário de boa parte da população brasileira, especialmente aquela parte da população que tem como principal ou única fonte de informação o praticamente monopólio de imprensa brasileira.

(96) Sonegômetro. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

9.3.3 TRANSPARÊNCIA OU INTRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL

Pelo lado da iniciativa privada, especialmente no tocante às empresas multinacionais, já se abordou anteriormente que, em função da intransparência estatal em relação à (não) divulgação dos recebimentos de impostos pelo Estado, estas empresas pagam cada vez menos ou nada de impostos nos diferentes países em que atuam pelo mundo afora. Essa questão estaria situada no âmbito da sonegação (corrupção privada), e já foram comentados anteriormente os casos das multinacionais estadunidenses Starbucks, Google, Apple e Amazon. A crise econômica mundial surgida em 2008 nos EUA (e ainda não encerrada) afetou a estabilidade fiscal dos principais países ocidentais. Dentre outros aspectos econômicos, um dos grandes problemas apontados foi o baixo recolhimento de impostos, especialmente pelas empresas transnacionais, quando fazem uso dos chamados países considerados *paraísos fiscais*. Aliás, os paraísos fiscais, tendo em vista que vendem principalmente a opacidade financeira e a proteção ao dinheiro ilegal, deveriam ser denominados de paraísos fisco-criminais, pois são na verdade o paraíso para o dinheiro oriundo da sonegação, corrupção e demais atividades ilícitas.

Uma das saídas apontadas para a crise mundial de 2008, e consequente crise fiscal dos países, indica no sentido do aumento da transparência empresarial, prevendo a entrega de Declaração País-a-País para as empresas multinacionais. No Brasil, a obrigatoriedade da Declaração País-a-País foi introduzida na legislação em 2016 pela Receita Federal, através da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.681, para empresas que sejam controladoras finais de um grupo multinacional. Infelizmente, na definição ocorrida na OCDE, ficou estabelecida a entrega dos relatórios somente no país sede da empresa, não sendo obrigatória a entrega do relatório em todos os países onde a empresa desempenha suas atividades. Tendo a transparência como pilar, os relatórios país-a-país na verdade deveriam ser públicos, de forma semelhante aos balanços publicados pelas sociedades abertas.

Já pelo lado do setor público internacional, a questão de maior repercussão normalmente refere-se aos níveis de corrupção (pública) em cada país. Costuma-se associar o desenvolvimento dos países (ou seu subdesenvolvimento) aos maiores ou menores níveis de corrupção. Um dos trabalhos citados com frequência nessa área é o da Transparência Internacional, organização não-governamental que produz um relatório anual com índices de percepção de corrupção por país. Um detalhe importante, mas normalmente não citado, é o da metodologia utilizada, baseada em questionários distribuídos a instituições e pessoas nos diferentes países avaliados. Ou seja, os resultados “demonstram” a percepção de determinado grupo em relação à corrupção de determinado país, sem a consideração de critérios que pudessem ser mais técnicos ou embasados em dados quantitativos. Nos re-

sultados do relatório produzido pela Transparência Internacional, de forma geral, pode-se verificar uma correlação direta entre desenvolvimento e corrupção, de tal forma que os países mais desenvolvidos (ricos) são apresentados como os de menor corrupção e os países subdesenvolvidos (pobres) são apresentados como os mais corruptos.

Outro trabalho nessa linha é o Índice de Secretismo Financeiro (*Financial Secrecy Index*)⁹⁷, elaborado pela organização não-governamental Tax Justice Network desde 2009. Esse índice busca classificar os países segundo seu grau de opacidade financeira, especialmente em relação ao sigilo bancário. Desde a crise econômica mundial de 2008, os principais líderes mundiais vêm citando com relativa frequência os problemas causados pela opacidade financeira de alguns países, especialmente os paraísos fisco-criminais, costumeiramente denominados como paraísos fiscais. Os países do G20 solicitaram à OCDE a criação de um novo sistema global de troca automática de informações, visando combater as operações transfronteiriças de origem criminosa, incluído o não pagamento de impostos, principal causa dos desequilíbrios fiscais. Ou seja, a opacidade financeira de determinados países está proporcionando às empresas multinacionais (na atualidade, até mesmo às empresas nacionais) a possibilidade de evadir impostos em determinado país e ocultar o fruto dessa evasão em outro país – o paraíso fisco-criminal. Dentro do conceito de corrupção, o país corrupto nesse caso é o país de destino, o que faz a receptação e ocultação do fruto (ou furto) da sonegação (corrupção privada).

Nesse sentido, partindo do pressuposto que a opacidade financeira de um país tem uma correlação direta com a corrupção, independente de essa corrupção ter ocorrido dentro ou fora das fronteiras desse país (por meio da venda do serviço de ocultação do produto da corrupção praticada em outros países), e associando essa opacidade ao volume de transações internacionais, pode-se concluir que, quanto maior for a opacidade financeira e maior for o volume de transações internacionais em determinado país, maior será seu nível de corrupção. Da ponderação da opacidade financeira com a ponderação do nível de operações internacionais, surge o Índice de Secretismo Financeiro⁹⁸. No topo do ranking desse índice encontram-se, nessa ordem, Suíça, Estados Unidos, Ilhas Cayman, Hong Kong, Singapura e Luxemburgo, integrando a lista um total de 112 países. Se considerarmos a soma dos territórios ultramar sob dependência do Reino Unido, como é o caso das Ilhas Cayman, o primeiro da lista em termos de opacidade financeira e volume de operações internacionais passa a ser o próprio Reino Unido. Ou seja, teríamos o Reino Unido, Suíça, Estados Unidos e Luxemburgo como exemplos de países mais corruptos do mundo.

(97) Disponível em: <<http://www.financialsecrecyindex.com/>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

(98) Disponível em: <<http://www.financialsecrecyindex.com/faq>>.

Concluindo, nesse importante terreno da transparência e corrupção internacional, pode-se comparar os resultados obtidos pela Transparência Internacional (metodologia baseada em questionários) e pela Tax Justice Network (metodologia baseada na opacidade financeira e no volume de transações transnacionais), para verificar que os resultados são consideravelmente diferentes. Enquanto o resultado obtido pela Transparência Internacional aponta para os países ricos como os mais honestos, o resultado apurado pela Tax Justice Network aponta para os países ricos como os mais corruptos – esses últimos especialmente em função da corrupção que impulsionam fora de suas fronteiras através da receptação e proteção ao produto furtado, amparados na opacidade financeira. Em se considerando corretos os dados da Tax Justice Network em função da metodologia aplicada, a avaliação efetuada pela Transparência Internacional talvez devesse ser considerada como um caso de intransparência internacional⁹⁹.

9.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho busca-se ir além da apresentação da legislação e dos instrumentos de Controle Social, situando o debate sobre o estágio e as limitações que a sociedade brasileira encontra para consubstanciar o modo de acompanhamento das atividades do Estado e da própria sociedade. Neste sentido, foram apresentadas as diferentes formas de Controle Social, seja da sociedade sobre si mesma, ou da sociedade sobre o Estado. Verificou-se que o Controle Social pode ser exercido através do sistema eleitoral e de outros instrumentos de controle interno do Estado, sendo que a Constituição Federal prevê também mecanismos de participação social, como o plebiscito, o referendo e a iniciativa popular para a elaboração de leis.

Com relação às limitações para o exercício do Controle Social, apresenta-se o argumento de que há limites relacionados à disponibilidade de tempo da sociedade para conhecer e exercer o Controle Social sobre o funcionamento da gestão pública e da qualidade da informação que é oferecida pelos meios de comunicação de massa. Especialmente com relação aos meios de comunicação, que, por serem propriedade de poucas pessoas, destaca-se que exercem um papel fundamental no direcionamento do Controle Social em função dos interesses dos donos dos meios de comunicação e seus anunciantes com maior poder aquisitivo, tanto no Controle Social sobre a sociedade como sobre o Estado. Ou seja, os donos da mídia se apro-

(99) Avaliação nesse sentido, efetuada por Jorge Gaggero, pode ser lida em: <<http://www.revistaturba.com.ar/la-transparencia-en-el-reino-del-reves/>>. Acesso em: 01 ago. 2018.

priam da competência que a sociedade tinha de exercer o controle sobre si mesmo e de exercer controle sobre o Estado.

No mesmo sentido, comenta-se que, no sistema eleitoral, os financiadores de campanha acabam decidindo (Controle Social prévio) quem serão os candidatos aos cargos de governo de uma sociedade em função do aporte de recursos necessário para o pagamento do elevado preço cobrado pela mídia para prestar o serviço de divulgação, necessário para que o candidato consiga se aproximar do eleitor. Se adicionarmos a esse controle prévio feito pelos financiadores de campanha os interesses dos donos dos meios de comunicação, pode-se deduzir que, antes de chegar no cidadão eleitor, ocorre o Controle Social prévio dos candidatos efetuado pelos financiadores de campanha, seguido do Controle Social prévio efetuado pelos donos da mídia. Ou seja, à sociedade resta somente exercer, através do voto, um Controle Social sobre os candidatos selecionados pelos financiadores de campanha e pelos donos da mídia.

No contexto nacional, são relatadas ações de governo que procuram aumentar a transparência, iniciando pela Constituição Federal de 1988, com os princípios da publicidade e da transparência como princípios da administração pública direta e indireta, e depois a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à Informação com as regras de transparência ativa e passiva, viabilizando a divulgação de informações públicas em atendimento às solicitações da sociedade.

Na mesma linha, mas com efeito contrário, também se menciona ações ou lacunas em ações de transparência, que poderiam ser denominadas como intransparência governamental. Nesse sentido, é citada a preponderância das ações pelo lado do gasto público sem ações similares pelo lado da receita pública. Como exemplo é citada a divulgação do salário dos funcionários (gastos) sem a similar divulgação do “salário” do Estado (receitas), que seriam os impostos pagos pelas empresas. Outro exemplo de intransparência pelo lado da receita pública (ingressos) seria a não divulgação nominal dos beneficiários dos Benefícios Fiscais (basicamente Pessoas Jurídicas – empresas), sendo que, pelo lado da despesa pública (gastos) ocorre a divulgação nominal dos beneficiários do Bolsa Família (pessoas físicas).

No contexto internacional, a questão da intransparência é abordada a partir da comparação entre o trabalho de apuração da corrupção por país efetuado pela Transparência Internacional, com o trabalho semelhante realizado pela Tax Justice Network. Descreve-se a diferença de metodologia, com a Transparência Internacional baseada em questionários e a Tax Justice Network baseada na avaliação do sigilo financeiro e no volume de transações internacionais, sendo as conclusões praticamente opostas. Em função da metodologia adotada, avalia-se o trabalho da TI como sendo de intransparência.

Em função desses diferentes fatores, fica evidenciado que o estágio de Controle Social e Transparência em que o Brasil se encontra ainda é incipiente e não se efetiva com o viés de uma política pública enraizada na prática social e como parte integrante da sua cultura. As iniciativas de avançar neste aspecto são protagonizadas por atores com pouca ou nenhuma influência econômica ou social, atingindo pequenos grupos, sem afetar a dinâmica dominante controlada principalmente através da mídia. São processos sociais que demandam maturação e mudança no comportamento social, influenciados pela estrutura legal e pela dinâmica social, econômica e política. Sendo assim, pode-se projetar que, mantido o poder dos grupos que dominam a comunicação em massa e seus associados, tanto no campo político quanto no econômico, o quadro deve permanecer com pouco ou nenhum avanço.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

BRASIL. Decreto nº 8.243, de 23 de maio de 2014. Institui a Política Nacional de Participação Social - PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social - SNPS, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 mai. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8243.htm>. Acesso em: em 01 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional). **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, 15 set. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.709 de 18 de novembro de 1998. Regulamenta a execução do disposto nos incisos I, II e III do art. 14 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9709.htm>. Acesso em: 01 mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: em 01 mai. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1681/2016**. 2016. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Módulo 2. In: _____. **Apostila Curso Rumo a uma Cultura de Informação**. Escola Virtual da CGU, 2012.

BRAVO, M. I. S.; CORREIA, M. V. C. Desafios do controle social na atualidade. **ServSo-cSoc**, São Paulo, v. 109, p. 126-50, jan./mar. 2012.

CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO - CAGE. **Portal da Transparência do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em <<http://www.transparencia.rs.gov.br>>. Acesso em: 29 ago. 2017

DA SILVA, F. R.; CANÇADO, A. C. Caracterização da Literatura sobre controle social: um olhar sobre as contribuições científicas da área de planejamento urbano e regional/demografia. **Revista de Extensão e Estudos Rurais**, Viçosa, v. 5, n. 1, p. 59-80, jan./jun. 2016.

ENGELMANN, F. Julgar a política, condenar a democracia? Justiça e crise no Brasil. **Conjuntura Austral**, Porto Alegre, v. 7, n. 37, p. 9-16, ago./set. 2016.

HOBBS, T. Leviatã. In: WEFFORT, F. **Os clássicos da política**. São Paulo: Ática, v. I, 2006.

LOCKE, J. **Segundo tratado sobre o governo civil**. São Paulo: Martin Claret, 2005.

MARINONI, B. Concentração dos meios de comunicação de massa e o desafio da democratização da mídia no Brasil. **Análise**, n. 13, p. 1-28, 2015. Disponível em: <<http://intervozes.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Projeto-FES-Artigo-concentracao-meio.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <<http://www.portal-datransparencia.gov.br>>. Acesso em: 29 ago. 2017

REBELLO VIEGAS, I. S. O “polvo”: o trocadilho a serviço da crítica em capas da Revista Veja. **Pensares em Revista**, São Gonçalo, n. 2, p. 44-57, jan./jun. 2013.

_____. A utilização da caricatura em capas da revista veja: um olhar para além da linguagem visual. **Revista Letra**, Rio de Janeiro, v. 9, p. 58-76, 2014.

ROUSSEAU, J. **Do contrato social**. São Paulo: Martin Claret, 2001.

SOUZA, T. S. C. **Ideias, atores e campos estratégicos**: a transferência de ideias e práticas entre o campo de combate à corrupção e o campo da educação fiscal no Brasil. 2015. 248 f. Tese (Doutorado em Sociologia) - Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

SPECK, B. W. Influenciar as eleições ou garantir acesso aos eleitos? O dilema das empresas que financiam campanhas eleitorais. **Novos Estudos**, São Paulo, n. 104, p. 39-59, 2016.

VIEGAS, I. S. R. **O “polvo”: o trocadilho a serviço da crítica em capas da Revista Veja**. *Pensares em Revista*, n. 2, 2013.

VIEGAS, I. S. R. **A utilização da caricatura em capas da revista Veja—um olhar para além da linguagem visual**. *Revista Letra*, v. 9, n. 1, 2015.

10

DESENVOLVENDO PROJETOS PARA DISSEMINAÇÃO DA CIDADANIA FISCAL

TÂNIA SANTOS COELHO DE SOUZA

Especialista em Desenvolvimento de Projetos Sociais e Culturais (UFRGS) e Doutora em Sociologia (UFRGS).

PAULO AUGUSTO COELHO DE SOUZA

Sociólogo, Especialista em Desenvolvimento de Projetos Sociais e Culturais (UFRGS) e Especialista em Cidadania, Transparência e Controle Social (UNILASALLE /Rede Escola de Governo).

Este capítulo apresenta o papel do desenvolvimento de projetos pedagógicos na internalização de conceitos e disseminação da cidadania fiscal, estando organizado em três tópicos. O primeiro delimita os conceitos utilizados e estabelece um panorama sobre o desenvolvimento de projetos como recurso de assimilação destes conceitos. O segundo aborda o processo de elaboração e execução de um projeto de cidadania fiscal. Por fim, o terceiro tópico apresenta exemplos de projetos que estão em desenvolvimento no Brasil com foco na educação fiscal, tanto na esfera estatal quanto nas organizações da sociedade civil.

Projetos de educação fiscal especificamente têm como objetivo primário fortalecer a cidadania fiscal pela propagação na sociedade do conhecimento sobre o sistema tributário e o seu papel enquanto espinha dorsal no financiamento do Estado brasileiro.

Com base nos argumentos apresentados, defende-se a hipótese de que a mudança da cultura patrimonialista e da invisibilidade do papel do sistema tributário na vida dos cidadãos passa pelo conhecimento sobre o tema da educação fiscal transportado e exercido no cotidiano.

10.1 PROJETOS COMO RECURSO PEDAGÓGICO NA CIDADANIA FISCAL

Projetos são parte da rotina dos seres humanos: projetar é um recurso cognitivo valioso, pois planejar passos futuros de algo que ainda está no terreno das ideias permite experienciar possíveis consequências e identificar necessidades para viabilizar o intento. Projetar estimula processos do pensamento, da linguagem, da percepção sobre o entorno e interações sociais, a memória e o raciocínio na busca do melhor caminho para atingir o objetivo. Segundo Veiga,

Todo projeto (...) supõe ruptura com o presente e promessas para o futuro. Projetar significa tentar quebrar um estado confortável para arriscar-se, atravessar um período de instabilidade e buscar uma estabilidade em função de promessa que cada projeto contém de estado melhor do que o presente. Um projeto educativo pode ser tomado como promessa frente determinadas rupturas. As promessas tornam visíveis os campos de ação possível, comprometendo seus atores e autores (VEIGA, 2001, p. 18).

Há projetos de todas as ordens: para as tarefas do dia seguinte, a construção de uma casa, a realização de uma determinada formação, a abertura de um negó-

cio, projetos pedagógicos, etc. Os *projetos* que serão tratados nesta análise estão no *campo da educação popular* e são investigados enquanto um recurso de aprendizagem significativa que independe de faixa etária e sofre pouco impacto nos seus resultados com relação aos anos de formação escolar dos participantes. Conforme Gadotti (2000), a educação popular enquanto método tem nas suas categorias fundamentais a conscientização e a organização.

O paradigma da *educação popular*, inspirado originalmente no trabalho de Paulo Freire nos anos 60, encontrava na conscientização sua categoria fundamental. A prática e a reflexão sobre a prática levaram a incorporar outra categoria não menos importante: a da organização. Afinal, não basta estar consciente, é preciso organizar-se para poder transformar. (...) A vinculação da educação popular com o poder local e a economia popular abre, também, novas e inéditas possibilidades para a prática da educação. (...) A noção de aprender a partir do conhecimento do sujeito, a noção de ensinar a partir de palavras e temas geradores, a educação como ato de conhecimento e de transformação social e a politicidade da educação são apenas alguns dos legados da educação popular à pedagogia crítica universal (GADOTTI, 2000, p. 6).

A educação popular tem na conscientização e posterior organização da ação alguns de seus pilares, o que a coloca estreitamente relacionada aos objetivos das políticas de educação fiscal, ou seja, a disseminação do conhecimento sobre o Estado, suas funções e formas de financiamento, para atuação nos espaços de participação popular com qualidade e adequação aos objetivos coletivos de cada comunidade. Envolvem sempre, em alguma medida, processos de formação e propagação de conteúdo, formais e informais. Pensados sob a ótica da educação popular, estes projetos são *inclusivos, democráticos e emancipadores dos atores sociais que neles se envolvem*.

Projetos de educação fiscal especificamente têm como objetivo primário fortalecer a cidadania fiscal pela propagação na sociedade do conhecimento sobre o sistema tributário e o seu papel enquanto espinha dorsal no financiamento do Estado brasileiro.

Ao propor o protagonismo dos participantes na construção do conhecimento, o trabalho com projetos induz a um esforço cognitivo no sentido de traduzir conceitos abstratos em referências e experiências no mundo da vida. Não é por acaso que professores, quando começam a trabalhar com o tema da educação fiscal em sala de aula, iniciam pelo orçamento da família para facilitar a compreensão do

orçamento do Estado¹⁰⁰.

Entre as situações geradoras de projetos em educação fiscal, *a desconstrução de interpretações simplistas e de rejeição sobre a tributação* se constitui em um desafio relevante porque trata de enfrentar uma cultura enraizada, reproduzida cotidianamente na mídia e nas redes sociais, sejam elas virtuais ou presenciais. Um exemplo dessas interpretações simplistas é a ideia de que serviços públicos são gratuitos ou ofertados como uma benesse do gestor público, ao invés de custeados com recursos públicos da arrecadação, portanto, com a contribuição de todos.

Outro exemplo está no peso, no orçamento das famílias e empresas, da carga tributária brasileira, apresentada em comparações descontextualizadas como uma das mais altas do mundo. Ao desconsiderar a distribuição desta carga tributária sobre os diferentes extratos socioeconômicos da população, bem como sua opção por priorizar impostos sobre o consumo, desconsidera também que ela onera os mais pobres. Derivado desta interpretação enviesada do peso da carga tributária, aliado à percepção social de que há muitos desvios de recursos por processos de corrupção, ocorre o fenômeno da legitimação social da sonegação de tributos.

Este conjunto de percepções, considerando também a complexidade das contas públicas e o emaranhado da legislação, torna o sistema tributário terreno restrito a poucos especialistas no tema, excluindo parte importante da sociedade do debate sobre as políticas públicas neste campo, políticas estas que afetam tão severamente a qualidade de vida. São as políticas fiscais que podem definir a alocação dos recursos em programas e serviços públicos necessários à manutenção de padrões dignos de vida para todos os grupos sociais, reduzindo as desigualdades sociais e econômicas. Ou seja, *não há justiça social sem que haja justiça fiscal*.

A democratização e socialização do conhecimento sobre o funcionamento do sistema tributário é condição fundamental para que o objetivo da alocação justa e que atenda os interesses coletivos possa ser alcançado. Por óbvio, não se espera que os atuais beneficiários do quadro presente do sistema tributário fomentem uma proposta de reforma que retire ou reduza seus privilégios. Pelo contrário, trabalham arduamente junto aos legisladores para ampliar seu espaço. Então, o quadro desenhado torna-se um paradoxo quando se trata de atingir a justiça social:

(100) No entanto, esta é apenas uma simplificação metodológica (um ponto de partida), uma vez que a dona de casa, ao manusear o orçamento doméstico, não tem como atribuição a execução política macroeconômica, como o controle da taxa de juros dentre outras as quais tem grande complexidade e envolvem grandes *trade off* (dilemas e contradições). Isto significa dizer que, em economia, “o Estado arrecada o quanto ele gasta, enquanto a dona de casa gasta o que ganha”.

Os maiores interessados em intervir no debate sobre a reforma tributária não possuem conhecimento e argumentos para refletir, ou estão reproduzindo os argumentos do grupo dominante neste campo, que fortalece a atual regressividade do sistema.

É neste sentido que se postula:

- I. *A ampliação do conhecimento sobre o sistema tributário e as reformas propostas a fim de que se produza um impacto positivo no debate sobre o tema.*
- II. *A abordagem e disseminação do conhecimento sobre o tema por meio do desenvolvimento de projetos, porque a sua metodologia de construção deflagra processos cognitivos que sedimentam novos olhares sobre o tema, abrindo possibilidades de desconstrução dos argumentos dominantes que descontextualizam o debate necessário sobre a relação entre justiça social e justiça fiscal.*

10.2 DESENVOLVIMENTO DE PROJETOS: NOÇÕES BÁSICAS

O desenvolvimento de um projeto de cidadania fiscal está baseado na mesma metodologia utilizada para outras áreas do conhecimento. Embora não exista um consenso teórico sobre os elementos de um projeto, há um conjunto mínimo de informações que devem ser contemplados para viabilizar a execução, a saber:

- (1) identificação do projeto;
- (2) justificativa/introdução/apresentação do escopo do projeto;
- (3) público-alvo;
- (4) objetivo geral;
- (5) objetivos específicos;
- (6) metodologia ou plano de ação;
- (7) cronograma;

- (8) recursos;
- (9) avaliação dos resultados indicando instrumentos e parâmetros de avaliação;
- (10) conclusão/resultados esperados;
- (11) bibliografia; e
- (12) anexos (opcional).

O *escopo do projeto* é uma visão geral do projeto, que informa qual situação desejamos transformar (a situação geradora), por que e para o que estamos propondo o projeto, o que se quer realizar, a quem se destina e quais resultados se pretende alcançar. Ele se constitui em documento de negociação, principalmente quando é necessário solicitar autorizações e recursos. No texto do projeto, o escopo do projeto transforma-se na introdução, apresentação ou justificativa do projeto. Além das informações fundamentais é interessante informar dados socioeconômicos e características importantes do ambiente em que se desenvolverá o projeto, de forma que o leitor possa visualizar mentalmente o contexto em que ele desenvolverá.

Um exemplo de uma situação geradora de projeto de cidadania fiscal, em um contexto de debates sobre a reforma tributária é o desconhecimento sobre o sistema tributário brasileiro pela população em geral.

O *objetivo geral* é a declaração mais ampla de como pretendemos enfrentar a situação geradora ou situação-problema apresentada. Problema, no contexto de um projeto, é um conceito que desenvolve a compreensão da relação entre uma situação real e a desejada. O objetivo geral representa o impacto que o projeto terá no seu contexto e no grupo social em que será implantado.

No exemplo de situação geradora citada acima, o objetivo geral desse projeto poderia ser “contribuir para que os movimentos sociais (conselhos de políticas públicas, associações de moradores, alunos da Escola X, grupos da ‘melhor idade’, etc.) conheçam o sistema tributário brasileiro”.

Os *objetivos específicos* são a forma de fazer. Projetos podem ter um ou mais objetivos específicos. No exemplo que estamos trazendo, um dos objetivos específicos poderia ser “desenvolver uma formação básica sobre o sistema tributário brasileiro e as reformas propostas”.

Conforme Moura e Barbosa (2007, p. 76), existem três tipos de objetivos específicos, a saber:

- **Objetivo-solução:** É declarado como uma solução para o problema apresentado e será acompanhado por um plano de ação.

- **Objetivo-ação:** O conjunto das ações, dividido em objetivos específicos, é que se constitui na solução. O encadeamento lógico dos passos do planejamento passa a ser: descrição da situação geradora → declaração do que se pretende realizar para se alcançar os resultados esperados → apresentação das ações a serem implementadas.
- **Objetivo-meta:** Apresenta um elemento de quantificação do resultado no próprio objetivo. Exemplo: Formar 40 lideranças de movimentos sociais do Município X no tema cidadania fiscal até o final do ano 2018.

Definidos os objetivos específicos, há diversos caminhos que podem indicar quais os passos que serão dados para que o objetivo geral seja atingido. Uma sugestão metodológica interessante é a *elaboração de um plano de ação* para cada objetivo específico, com metodologia participativa. Isto permite a organização das ideias dos proponentes do projeto através de um documento sintético, tornando-se um facilitador no monitoramento do projeto, gerando comprometimento dos envolvidos no seu desenvolvimento.

Os *planos de ação* podem ser incluídos no corpo do projeto ou nos anexos. Se forem colocados nos anexos opta-se por colocar no corpo do projeto as ações e logo após o indicador e a meta para atingir aquele objetivo. O plano de ação apresenta as ações ou atividades (passos para atingir os objetivos), a metodologia (como será feito), o responsável (quem), os recursos (com o quê), o prazo de cada ação ou atividade (quando será feito), os indicadores e os meios de verificação.

Para fazer o plano de ação é necessário ter claro alguns conceitos. Todo projeto pressupõe monitoramento para que se amplie as chances de chegar a bom termo aos seus objetivos. Monitorar, conforme Moura e Barbosa (2007, p. 130) é realizar

(...) o acompanhamento contínuo e sistemático das atividades previstas, verificando se a execução do projeto está ocorrendo conforme o planejado; o monitoramento acompanha o trabalho que está sendo realizado (entradas + processos + saídas), com foco na eficiência do projeto (MOURA; BARBOSA, 2007).

Para monitorar um projeto temos as metas, que são “uma definição quantitativa (frequência e intensidade) dos resultados pretendidos pelo projeto, expressa comumente por percentagem, identificada com prazos de realização” (LÜCK, 2003, p. 117). A meta parte de um conhecimento anterior sobre a realidade e está baseada na avaliação do potencial possível de ser alcançado, dadas as ações realizadas. As metas têm indicadores, que podem ser qualitativos ou quantitativos.

Indicadores quantitativos expressam variáveis que podem ser quantificadas, como número de participantes, valores arrecadados, percentual de aprovação,

etc. Indicadores qualitativos “expressam variáveis ou dimensões que não podem ser expressas apenas com números, como participação, valores e atitudes, articulação, liderança, autoestima, etc.” (ARMANI, 2001, p. 62).

A elaboração de um indicador, contextualizada no exemplo proposto neste trabalho e sobre o objetivo específico “desenvolver uma formação básica para lideranças dos movimentos sociais no Município X sobre o sistema tributário brasileiro e as reformas propostas”, pode ser feita com base nos passos propostos por Armani (2001, p. 63). Veja o Quadro 1.

Quadro 1 - Passos para a construção de indicadores para o alcance de metas de um projeto

PERGUNTAS	CONSTRUINDO A RESPOSTA
Para quê?	Definir a variável específica a ser avaliada. Exemplo: lideranças de movimentos sociais do município X que desconhecem o sistema tributário brasileiro.
O quê?	Indicar concretamente o que se vai avaliar. Exemplo: variação do índice de lideranças de movimentos sociais do município X que desconhecem o sistema tributário brasileiro.
Quanto?	Quantificar a variação esperada. Exemplo: redução de 30% no número de lideranças de movimentos sociais que desconhecem o sistema tributário brasileiro.
Quem?	Definir o grupo social de referência. Exemplo: lideranças de movimentos sociais que desconhecem o sistema tributário brasileiro.
Quando?	Indicar a partir de quando e por quanto tempo. Exemplo: no 2º semestre de 2018, em duas medições – uma anterior ao início do projeto e outra posterior à realização da formação.
Onde?	Indicar a localização geográfica de referência. Exemplo: Município X
Como?	Indicar os meios de verificação. Exemplo: aplicação de questionário com perguntas fechadas e/ou abertas.

Fonte: Adaptado de Armani (2001).

Para o acompanhamento do indicador necessitamos estabelecer *meios de verificação*, que “são os dados, as informações e os meios de coleta e registro necessários para verificar como variaram os indicadores de um projeto” (ARMANI, 2001, p. 91).

Elaborar o *cronograma* consiste em distribuir as ações, atividades e tarefas no tempo. Trata-se sempre de um processo de tomada de decisão, em que se

definem quando será realizada a ação, tarefa ou atividade e quanto tempo será necessário para realizá-la.

Com relação aos recursos em projetos, há que se considerar que eles são de diferentes ordens: humanos, materiais, pedagógicos, etc. Sua inclusão no projeto é consequência direta da realidade dos propositores do projeto e de seu público-alvo. Por exemplo, projetos que incluam atividades de formação necessitam certificar-se da disponibilidade de um espaço adequado e de fácil acesso para os participantes para desenvolver as atividades de formação, além do interesse do público-alvo.

Na *avaliação do projeto* considera-se que, a partir dos indicadores e metas de cada objetivo específico, podemos estabelecer os parâmetros em que consideraremos atingido o objetivo geral do projeto.

Neste sentido, a descrição da *avaliação passa necessariamente pela descrição do monitoramento do projeto, realizado pelo acompanhamento dos indicadores e das metas, observado o cronograma das ações, em cada objetivo específico*. Segundo Lück (2003):

a avaliação, embora associada ao monitoramento, corresponde ao processo de medida e de julgamento dos resultados parciais e finais obtidos pelo projeto e seu impacto sobre a realidade. Corresponde, portanto, a uma verificação de eficácia do projeto (LÜCK, 2003)

No Quadro 2, apresentamos um exemplo de plano de ação do nosso projeto hipotético que se torna uma síntese de todos os conceitos aqui apresentados e permite uma visão geral do projeto.

Quadro 2 - Exemplo de plano de ação por objetivo específico

(continua)

Objetivo específico: Desenvolver uma formação básica sobre o sistema tributário brasileiro e as reformas propostas para lideranças de movimentos sociais do município X.

Indicador do Objetivo: % de lideranças de movimentos sociais do município X que desconhecem aspectos básicos sobre o sistema tributário brasileiro e as reformas propostas.

Meta: Reduzir em 30% o % de lideranças de movimentos sociais do município X que desconhecem aspectos básicos sobre o sistema tributário brasileiro e as reformas propostas entre os participantes da formação.

Quadro 2 - Exemplo de plano de ação por objetivo específico

(conclusão)

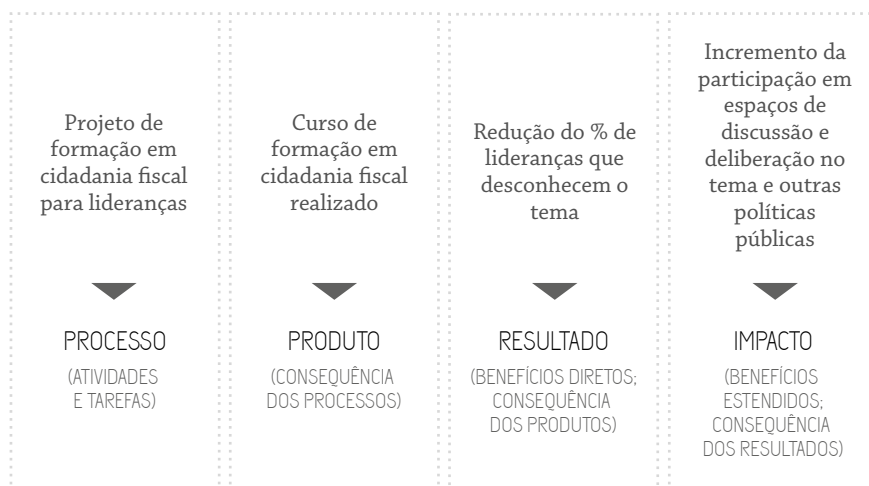
ACÃO/ATIVIDADE	METODOLOGIA	RESPONSÁVEL	RECURSOS	PRAZO	MEIO DE VERIFICAÇÃO	AValiaÇÃO
Contatar os formadores e apresentar o conteúdo programático	Identificar especialistas no assunto com experiência em trabalho de educação popular que realizem trabalho voluntário	Propositores do projeto	Conteúdo programático definido e linhas básicas da execução da formação	Até julho de 2018	Documento com o conteúdo programático e linhas básicas do projeto e lista de adesão de formadores ao projeto	Formadores com adesão confirmada
Contatar fóruns de lideranças de movimentos sociais e apresentar o projeto do curso	Mapear lideranças de movimentos sociais e agendar encontro	Propositores do projeto	Rede de contatos com movimentos sociais	Até agosto de 2018	Reunião agendada	Projeto apresentado e adesão do público-alvo
Desenvolver e modular o curso	Definir carga horária por conteúdo programático. Formadores: preparação de aulas	Propositores do projeto e Formadores	Conteúdo programático do módulo	Até setembro de 2018	Módulos entregues à coordenação para elaboração da apostila de apoio	Apostila de apoio formatada
Avaliação do nível de conhecimento do público-alvo sobre os temas	Aplicação de questionário eletrônico com perguntas abertas e fechadas no momento da inscrição	Propositores do projeto, validação das perguntas pelos formadores	Questionário; Lista de e-mails e divulgação do curso em redes sociais do público-alvo;	Até 15 de outubro de 2018	Inscrições realizadas com questionário respondido	Relatório da pesquisa realizada no ato da inscrição
Executar a formação.	Desenvolver as aulas no cronograma acordado	Propositores do projeto e formadores	Sala de aula; Formadores; Apostila de apoio	Outubro, Novembro e dezembro	Lista de presença em sala de aula	Participação em 70% das atividades de todos os inscritos
Avaliar o aprendizado	Aplicação de questionário semi-estruturado no fechamento do curso e avaliação dos formadores	Propositores do projeto e formadores	Questionário de avaliação eletrônico; Lista de e-mails dos alunos	dez/18	Questionários respondidos	Melhoria do indicador de conhecimento sobre o sistema entre os participantes da formação

Fonte: Elaboração própria.

Na conclusão retoma-se o projeto como um todo: faz-se uma breve referência à situação-problema que está se propondo enfrentar, informa-se de que forma será realizado este enfrentamento (um ou dois parágrafos) e, por fim, faz-se uma breve descrição dos resultados esperados com a implantação do projeto.

Esta finalização, incluindo os resultados esperados, pode incluir também uma avaliação de impacto. É importante lembrar que os resultados se relacionam diretamente com os objetivos, mas não são o produto ou serviços que prevemos no nosso projeto. Segundo Moura e Barbosa (2007, p. 82), “ações concretas realizadas geram produtos e serviços, enquanto as consequências dos mesmos representam os resultados do projeto”. E os impactos do projeto são resultados que vão além dos limites do projeto. O Quadro 3 traz um exemplo da sequência de causas e efeitos em um projeto.

Quadro 3 - Sequência de causa e efeito em um projeto



Fonte: Adaptado de Moura e Barbosa (2007).

Por fim, nos anexos estão as informações que os propositores consideram importantes para que o projeto se torne mais rico ou que leve ao leitor algum aspecto relevante que não seria adequado colocar no corpo do texto. Podem se constituir em elementos como fotografias, notícias de jornais, cópias de leis, quadros complementares ao conteúdo do projeto, etc.

10.3 PROJETOS EM EDUCAÇÃO FISCAL

Um bom projeto funciona como um *motivador para alterar positivamente uma situação social*, desafia os seus participantes a conectarem seu aprendizado com a vida cotidiana, envolvendo-os no processo de construção do conhecimento pela aplicação prática dos conceitos apreendidos.

Os projetos na educação fiscal são ricos neste aspecto porque, ao tratarem do sistema tributário, que envolve o ciclo da arrecadação, aplicação e controle social dos recursos públicos, estão presentes em todos os momentos na nossa vida social.

Neste sentido, bons projetos pedagógicos relacionados à temática exploram as diversas possibilidades de incentivo à aprendizagem significativa, como por exemplo a realização de reportagens, histórias em quadrinhos, teatro, simpósios, criação de blogs, jogos, simulações, pesquisas, fóruns virtuais, exposições, atividades de formação para disseminação do conhecimento entre outros públicos, etc. Buscando o envolvimento, fazem uso dos estímulos às situações de interatividade como trabalhos em grupo, entrevistas, debates, júris simulados, produção gráfica e textual, visitas aos órgãos públicos relacionados à temática de educação fiscal, publicações em redes sociais, entre outras possibilidades.

Os temas tratados pela educação fiscal são todos aqueles que se relacionam com a origem, aplicação e controle social dos recursos públicos que garantem a oferta de serviços à sociedade.

Como exemplo temos temas tais como (1) origem dos tributos: no Brasil e no mundo; (2) a função social dos tributos; (3) tributos na Constituição Federal; (4) documentos fiscais; (5) sonegação fiscal; (6) pirataria: impactos sociais e medidas de combate; (7) liberalismo econômico *versus* Estado de Bem-Estar Social; (8) direitos individuais e coletivos na Constituição Federal; (9) Índice de Desenvolvimento Humano e sua relação com a carga tributária e tributação indireta; (9) desigualdade social e tributação; (10) desafios do Brasil contemporâneo para uma reforma tributária; (11) orçamento público, participação popular e controle social; (12) desafios no combate à pobreza, exclusão social e concentração de renda; (13) previdência social no Brasil; (14) ética em contextos democráticos; (15) Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profis-

sionais da Educação (Fundeb); (17) Conselho Municipal do Fundeb: composição e impedimentos; (18) Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA); (19) orçamento participativo: no Estado, Municípios e na escola; (20) consulta popular; (21) portais de transparência pública, (22) Lei de Responsabilidade Fiscal; (23) processos de compras públicas: licitação e contratação direta; (24) Lei de Acesso à Informação; e (25) estrutura e funcionamento dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo.

No Brasil, a educação fiscal está instituída como uma política pública, isto é, há legislação, instrumentos e atores governamentais com a tarefa de executá-la SOUZA (2015).

As diretrizes da política de educação fiscal são estabelecidas através de processos de planejamento estratégico anual, em que participam atores institucionais ligados à União e aos Estados que compõe o Grupo Nacional de Educação Fiscal (GNEF). O principal instrumento da política é o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), que tem registros de ações desde 1998, mas sua estruturação foi realizada em 2002 pela Portaria Interministerial MF/MEC nº 413 (BRASIL, 2002).

A Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF)¹⁰¹ é a articuladora no nível federal das ações de educação fiscal, e integra a estrutura do Ministério da Fazenda, sendo responsável pela estrutura para o desenvolvimento das funções do PNEF, o qual definiu como competências da ESAF na política de educação fiscal sediar o Grupo Nacional de Educação Fiscal (GNEF) e gerir os recursos necessários ao seu funcionamento nas ações de responsabilidade do Governo Federal. A ESAF deve, ainda:

- Atuar como integradora e articuladora de experiências de educação fiscal das esferas governamentais federal, estadual e municipal, assim como de entidades não governamentais;
- Efetivar atividades do PNEF relativas à organização de eventos;
- Divulgar no País e no exterior as atividades do Programa; propor medidas que garantam a implementação do PNEF nos Estados; e
- Coordenar a capacitação dos membros do Grupo Nacional de Educação Fiscal.

Em âmbito governamental, a educação fiscal está organizada em todos os Estados brasileiros através da formação de um Grupo Estadual de Educação Fiscal, coordenado pela Secretarias Estaduais de Fazenda e de Educação. Os coordenadores do Grupo Estadual, um da Fazenda e outro da Educação, são membros natos do

(101) A ESAF é responsável pela seleção e formação dos quadros da área de finanças públicas para o Governo Federal. Sua atuação é realizada através de dez Centros Regionais de Treinamento localizados nas principais capitais.

Grupo Nacional de Educação Fiscal (GNEF). Participam ainda do GNEF representantes:

- do Ministério da Educação (MEC);
- da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN);
- da Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
- da Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF);
- a Receita Federal do Brasil (RFB); e
- a Controladoria-Geral da União (CGU).

A principal formação no tema oferecida pela ESAF, em parceria com os Estados, é o curso Disseminadores de Educação Fiscal, ofertado duas vezes ao ano e que já formou 129.809 participantes de todo o Brasil entre os anos de 2009 e 2015¹⁰². A CGU desenvolve, entre outros projetos, o Programa Olho Vivo e o programa Um por Todos e Todos por Um – Pela Ética e Cidadania.

O Programa Olho Vivo é voltado mais ao público adulto e busca sensibilizar e orientar conselheiros municipais, lideranças locais, agentes públicos municipais, professores e alunos sobre a importância da transparência na administração pública, da responsabilização e do cumprimento dos dispositivos legais. Os resultados (BRASIL, 2014) do Programa Olho Vivo de 2004 a 2013 são a realização de 442 eventos de educação presencial alcançando 2.668 municípios e 50.985 participantes, enquanto na educação à distância foram capacitados 14.393 participantes nos cursos “Controle Social” e “Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb)”¹⁰³. O principal objetivo nas formações relacionados ao Fundeb é garantir que os conselhos, ao realizarem a função de fiscalizar a aplicação dos recursos, detenham o conhecimento sobre o tema (SOUZA, 2015, p. 91-92).

A SOF disponibiliza aos professores, mediante solicitação, desde 2008 a cartilha “Sofinha e sua turma: como o Governo Federal deve gastar seu dinheiro”, que apresenta o orçamento federal de forma acessível para o público infantil. Atualmente há versões em português, espanhol, inglês e alemão. Esta estratégia visa sensibilizar o professor de línguas estrangeiras a trabalhar com o tema de forma transversal.

(102) Informação disponível em: <<http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/12/def-mapa-brasil-ate-2015.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

(103) O Fundeb é fundo contábil que vincula uma parcela dos impostos da União, Estados e Municípios para aplicação na educação e que deve ser fiscalizado pelo Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb. Os recursos devem ser aplicados em aquisição, manutenção e funcionamento das instalações e equipamentos necessários ao ensino; uso e manutenção de bens e serviços; remuneração e aperfeiçoamento dos profissionais da educação; aquisição de material didático e transporte escolar; entre outros itens.

Nos Municípios, quando há a adesão ao Programa Estadual de Educação Fiscal, são instituídos os Grupos Municipais de Educação Fiscal. No Rio Grande do Sul¹⁰⁴ há 180 Municípios com leis de implementação da educação fiscal, não necessariamente todos com seu Programa Municipal de Educação Fiscal ativo.

Para além da política governamental, projetos de educação fiscal são desenvolvidos por organizações da sociedade civil que trabalham com o tema. Entre as diversas organizações da sociedade civil que trabalham educação fiscal cita-se, a título de exemplo, o Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc), a Associação de Fiscais de Tributos Estaduais (Febrafite), o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz), o Observatório Social do Brasil (OSB) e o Instituto Justiça Fiscal (IJF).

O *Inesc* fomenta estudos técnicos na área do orçamento público e desenvolve projetos de formação com o objetivo de qualificar a participação cidadã. Um dos seus projetos é o Adolescentes em Movimento pelos Direitos, apoiado pelo Fundo das Nações Unidas para a Infância, pertencente à Unicef.

A *Febrafite* congrega associações de fiscais de tributos estaduais de todo o Brasil e tem uma parceria com o PNEF desde 2008. Em 2012 lançou o Prêmio Nacional de Educação Fiscal, que em 2016 teve a sua 5ª edição. A edição de 2017 premiou projetos “que atuam sobre o resgate da função social dos impostos e o acompanhamento dos gastos públicos no País¹⁰⁵”.

O *Sinprofaz* mantém o endereço eletrônico www.quantocustaoabrazil.com.br, que hospeda o “*sonegômetro*”, um aplicativo que faz um cálculo com base em estimativas da sonegação fiscal no Brasil. Esse cálculo leva em consideração (a) o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cuja arrecadação é responsabilidade dos estados; (b) o Imposto de Renda; e (c) as contribuições previdenciárias, de responsabilidade da União. Seu objetivo é chamar a atenção da sociedade sobre a responsabilidade estatal no combate à sonegação, vinculando a perda arrecadatória a bens e serviços públicos que poderiam ser oferecidos à população, caso ela não ocorresse.

O *Observatório Social do Brasil* constituiu uma estratégia de trabalho baseada no controle social da despesa pública realizada por cidadãos organizados numa sociedade sem fins lucrativos e engajados em fiscalizar as contas públicas, com uma metodologia padronizada e disseminada pela Rede de Observatórios Sociais.

(104) Dados relativos ao ano de 2017, de relatórios internos do Programa de Integração Tributária, administrado pela Subsecretaria da Receita Estadual, Divisão de Promoção e Educação Tributária.

(105) Informação disponível em: <<http://premioeducacaofiscal.com.br/premio/>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

Em diversos Estados brasileiros há Observatórios Sociais, congregando profissionais de diversas formações.

O *Instituto Justiça Fiscal* (IFJ) é uma associação civil, com atuação em todo o território nacional e que mantém parcerias com a Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social (LATINDADD), com a Tax Justice Network e a Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, organizações internacionais que buscam uma reforma fiscal que promova a justiça social. O IJF tem como objetivo o aperfeiçoamento do sistema fiscal com vistas a torná-lo mais justo e capaz de contribuir para a redução das desigualdades sociais e regionais.

O IFJ integra uma parceria que mantém um curso de extensão universitária com o tema da educação fiscal, congregando entre seus parceiros a Secretaria Estadual da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul; a Superintendência da RFB da 10ª RF, através da Inspeção da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre; o Programa Municipal de Educação Fiscal de Porto Alegre (PMEFFPA); o Centro de Estudos Internacionais sobre Governo (CEGOV); e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), representada pela Faculdade de Ciências Econômicas (FCE). Em 2018 esse curso de extensão alcança sua 6ª edição, e o trabalho de conclusão é a elaboração de um projeto, seja de pesquisa acadêmica ou de disseminação dos conteúdos do curso.

Esta rede governamental e de organizações da sociedade civil tem mantido uma oferta de capacitações e iniciativas que buscam disponibilizar a diversos públicos o conhecimento necessário para entender minimamente a complexidade do sistema tributário brasileiro e intervir na agenda de debates sobre as reformas que estão sendo propostas.

No entanto, esse esforço está longe de atingir seu objetivo. A complexidade e opacidade dos dados¹⁰⁶ – que não permitem aos leigos em contas públicas compreender a arrecadação e alocação dos recursos públicos –, bem como a apatia dos atores sociais em tomar ciência dessa informação e os meios de comunicação que não pautam (ou o fazem de forma enviesada) este tipo de informação, se constituem em problemas mais sérios a serem enfrentados pela sociedade brasileira. A possibilidade de reversão do quadro está na ampliação da rede de disseminação de educação fiscal, e, neste sentido, os projetos desenvolvidos com este tema representam uma alternativa de ampliação de uma consciência cidadã.

(106) Os Portais de Transparência não disponibilizam dados sobre incentivos fiscais dados às empresas de forma pormenorizada, apenas dados globais.

REFERÊNCIAS

ARMANI, D. **Como elaborar projetos**: Guia prático para elaboração e gestão de projetos sociais. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2001.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Resultados**. 2014. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/control-e-social/olho-vivo/copy_of_resultados>. Acesso em: 1º out. 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. Ética. In: _____. **Parâmetros Curriculares Nacionais**: 1ª a 4ª Séries. Brasília: MEC/SEE, p. 69-73, 1997.

BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Educação. **Programa Nacional de Educação Fiscal**. 2.ed. Brasília: s.ed., 2004. 4 v.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria Interministerial MF/MEC 413, de 31 de dezembro de 2002**. Define competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2002/interministeriais/>>. Acesso em: 1º out. 2014.

GADOTTI, M. **Perspectivas atuais da educação**. São Paulo Perspec., São Paulo, v. 14, n. 2, p. 03-11, jun. 2000. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-88392000000200002>>. Acesso em: 21 fev. 2017.

LÜCK, H. **Metodologia de Projetos**: uma ferramenta de planejamento e gestão. Petrópolis: Vozes, 2003.

MOURA, D. G.; BARBOSA, E. F. **Trabalhando com Projetos**: planejamento e gestão de projetos educacionais. Petrópolis: Vozes, 2007.

SOUZA, T. S. C. **Ideias, atores e campos estratégicos**: a transferência de ideias e práticas entre o campo de combate à corrupção e o campo da educação fiscal no Brasil. 2015. 248 f. Tese (Doutorado em Sociologia) - Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

VEIGA, I. P. A. (Org.). **Projeto político-pedagógico da escola**: uma construção possível. 23. ed. Campinas: Papirus, 2001.

Chaparral Pro 10 pt

Editora da UFRGS • Ramiro Barcelos, 2500 – Porto Alegre, RS – 90035-003 – Fone/fax (51) 3308-5645 – admeditora@ufrgs.br – www.editora.ufrgs.br • Direção: Alex Niche Teixeira • Edição: Luciane Delani (coordenadora), Clarissa Felkl Prevedello, Cláudio Marzo da Silva, Cristina Thumé Pacheco, Lucas Ferreira de Andrade e Rafael Menezes Luz • Administração: Aline Vasconcelos da Silveira, Cláudio Oliveira Rios, Fernanda Kautzmann, Gabriela Azevedo, Heloísa Polese Machado, Jaqueline Trombin e Laerte Balbinot Dias • Apoio: Luciane Figueiredo

“Os livros não mudam o mundo. Os livros mudam as pessoas, as pessoas mudam o mundo” (atribuída, ora a Caio Graco, ora a Mario Quintana). Percebe-se o potencial que livros têm de forjar um contexto diferente daquele contaminado pelo embrutecimento dos dias atuais, na mesma linha da incrível obra de Bradbury.

Em vista disso, livros como este são muito mais do que sarcasticamente perigosos! São sementes plantadas no imaginário coletivo que tendem a brotar e produzirem frutos, dos quais, essa geração, em especial os autores dessa obra, poderão sentir o merecido orgulho de terem feito, cada qual ao seu modo, tempo e intensidade, valer a pena os dias que lhes foram dados a existir”.

Marciano Buffon

// **CEGOV** TRANSFORMANDO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA //

O Centro de Estudos Internacionais sobre Governo (CEGOV) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) busca realizar pesquisas e estudos aplicados sobre a articulação e o fortalecimento da relação entre capacidade estatal e democracia. Nesse sentido, a coleção de livros *Transformando a Administração Pública* tem o intuito de publicizar e destacar o posicionamento da universidade pública no desenvolvimento e aperfeiçoamento da administração pública brasileira.