

1875

TEXTO PARA DISCUSSÃO

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: ESTIMAÇÃO E ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA EVOLUÇÃO RECENTE – 2002-2012

Rodrigo Octávio Orair
Sergio Wulf Gobetti
Ésio Moreira Leal
Wesley de Jesus Silva

CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: ESTIMAÇÃO E ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA EVOLUÇÃO RECENTE – 2002-2012*

Rodrigo Octávio Orair**

Sergio Wulf Gobetti***

Ésio Moreira Leal****

Wesley de Jesus Silva****

* Os autores agradecem a Ricardo Zarur, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e a Marcelo Loures, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), pelos inúmeros esclarecimentos. Também agradecem a Hilbernon Onofre, Wuarli Santos e demais colegas da Divisão de Sistemas da Coordenação-Geral de Modernização e Tecnologia da Informação do Ipea, que desenvolveram rotinas computacionais para extração em sítios eletrônicos dos relatórios orçamentários dos estados e milhares de municípios brasileiros.

** Técnico de Planejamento e Pesquisa da Coordenação de Finanças Públicas (CFP) da Diretoria de Estudos e Políticas Macroeconômicas (Dimac) do Ipea.

*** Técnico de Planejamento e Pesquisa da Dimac/Ipea cedido à Secretaria de Política Econômica (SPE) do Ministério da Fazenda (MF).

**** Assistente de pesquisa da CFP da Dimac/Ipea.

Governo Federal

**Secretaria de Assuntos Estratégicos da
Presidência da República**
Ministro interino Marcelo Côrtes Neri



Fundação pública vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, o Ipea fornece suporte técnico e institucional às ações governamentais – possibilitando a formulação de inúmeras políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiro – e disponibiliza, para a sociedade, pesquisas e estudos realizados por seus técnicos.

Presidente
Marcelo Côrtes Neri

Diretor de Desenvolvimento Institucional
Luiz Cezar Loureiro de Azeredo

Diretor de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais
Renato Coelho Baumann das Neves

Diretor de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia
Daniel Ricardo de Castro Cerqueira

Diretor de Estudos e Políticas Macroeconômicas
Cláudio Hamilton Matos dos Santos

Diretor de Estudos e Políticas Regionais, Urbanas e Ambientais
Rogério Boueri Miranda

Diretora de Estudos e Políticas Setoriais de Inovação, Regulação e Infraestrutura
Fernanda De Negri

Diretor de Estudos e Políticas Sociais
Rafael Guerreiro Osorio

Chefe de Gabinete
Sergei Suarez Dillon Soares

Assessor-chefe de Imprensa e Comunicação
João Cláudio Garcia Rodrigues Lima

Ouvidoria: <http://www.ipea.gov.br/ouvidoria>
URL: <http://www.ipea.gov.br>

Texto para Discussão

Publicação cujo objetivo é divulgar resultados de estudos direta ou indiretamente desenvolvidos pelo Ipea, os quais, por sua relevância, levam informações para profissionais especializados e estabelecem um espaço para sugestões.

© Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – **ipea** 2013

Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990-

ISSN 1415-4765

1. Brasil. 2. Aspectos Econômicos. 3. Aspectos Sociais.
I. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

CDD 330.908

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e inteira responsabilidade do(s) autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada ou da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

JEL: H20; H71; C82.

SUMÁRIO

SINOPSE

1 INTRODUÇÃO	7
2 METODOLOGIA DE ESTIMAÇÃO	10
3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A EVOLUÇÃO RECENTE DA CARGA TRIBUTÁRIA	34
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	52
APÊNDICE A	55
APÊNDICE B	57
APÊNDICE C	61

SINOPSE

O texto apresenta um arcabouço metodológico para a estimação da carga tributária, que se diferencia das demais apurações por fornecer um indicador com menor defasagem (atualizado até 2012), em frequência mensal e elevada precisão dos componentes dos governos regionais. Os esforços foram consideráveis e exigiram um conjunto de procedimentos computacionais não triviais para a estruturação de um banco de dados com séries mensais da arrecadação do governo federal, governos estaduais e 3.305 prefeituras, além de procedimentos estatísticos para a estimação das séries relevantes. Também se empreendeu um esforço considerável para corrigir as inconsistências dos dados primários e incorporar algumas das mais recentes recomendações para compilação das estatísticas fiscais. Trata-se de um instrumental útil para subsidiar o acompanhamento conjuntural e pesquisas mais aprofundadas das finanças públicas. As séries mensais da carga tributária no período 2002-2012 são utilizadas para subsidiar uma análise sobre os determinantes da sua evolução recente. Dedicase a um aparente paradoxo: por que a carga tributária tem crescido em meio a significativas desonerações? A análise sugere que os determinantes fundamentais da dinâmica carga tributária nos últimos anos estão relacionados às características do padrão de crescimento econômico, que favorece a arrecadação sobre os rendimentos do trabalho (expansão simultânea da massa salarial e do grau de formalização do mercado de trabalho), ao comércio internacional (crescimento do volume de importações) e, durante os anos 2005-2008, a um possível *boom* financeiro sobre os lucros das empresas. Segundo este diagnóstico, a elevação da carga tributária vem ocorrendo mesmo diante do predomínio das desonerações.

Palavras-chave: carga tributária; metodologia de estimação.

1 INTRODUÇÃO

Os últimos anos estão se caracterizando por melhorias consideráveis na qualidade e no acesso às informações de finanças públicas dos três entes federados no Brasil. A prática de se disponibilizar prestações de contas, relatórios orçamentários e consultas em tempo real das finanças públicas por meios eletrônicos de livre acesso ao público tem se tornado cada vez mais disseminada, sobretudo após mudanças recentes na legislação que estabeleceram a obrigatoriedade para a ampla divulgação destes *instrumentos de transparência da gestão fiscal*.¹ Nos dias atuais, é possível dispor de informações atualizadas da execução orçamentária da União, do Distrito Federal (DF), dos 26 estados e de milhares de municípios por meio de consultas nos sítios eletrônicos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), das secretarias estaduais e municipais de fazenda e de portais de transparência fiscal, entre outros. Configura-se uma situação bastante distinta da que prevaleceu até a década de 1990, de escassez de fontes mensais e atualizadas da execução dos orçamentos públicos, sobretudo nos governos regionais.

A atual profusão de informações – ao viabilizar a apuração de estatísticas fiscais mais atualizadas, detalhadas e com visão integrada dos governos regionais – abre grandes perspectivas para acompanhamento conjuntural e análises mais aprofundadas das finanças públicas. Diante deste quadro, os obstáculos à compilação das estatísticas fiscais estão cada vez menos relacionados à carência de dados e se deslocaram crescentemente para a necessidade de se desenvolver procedimentos para obtenção e estruturação das múltiplas fontes e para lidar com suas irregularidades que ainda são bastante frequentes (inconsistências, cobertura incompleta, informações ausentes, procedimentos contábeis não padronizados entre os entes federados etc.).

Este texto caminha nesta direção por apresentar um arcabouço metodológico para a estimação da carga tributária brasileira, que se distingue das demais apurações por fornecer um indicador com menor defasagem, em frequência mensal e elevada precisão dos componentes dos governos regionais. Dá-se aqui prosseguimento a esforços similares de construção de séries fiscais de alta frequência pela Coordenação de Finanças Públicas do Ipea (CFP/Ipea), a exemplo de Santos e Costa (2008),

1. Destacando-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar (LC), nº 101/2000 – e a Lei de Transparência Fiscal (LC, nº 131/2009).

Santos, Ribeiro e Gobetti (2008), Santos, Macedo e Silva e Ribeiro (2010), Gobetti e Orair (2010) e Santos *et al.* (2012), *inter alia*.

O objetivo geral é oferecer periodicamente um indicador conjuntural da carga tributária brasileira para subsidiar as análises da política fiscal da própria CFP/Ipea e demais órgãos públicos.² Em virtude dos inúmeros pormenores envolvidos, o objetivo específico deste trabalho é apresentar o arcabouço metodológico de estimação da carga tributária com o intuito de dirimir eventuais dúvidas sobre conceitos, bases de dados e procedimentos de estimação.

O texto beneficia-se das recomendações realizadas no grupo de trabalho criado no Ministério da Fazenda (MF), com a finalidade de buscar uma convergência nas metodologias de estimação da carga tributária pelos diversos órgãos da administração pública federal. O grupo foi coordenado pela Secretaria de Política Econômica (SPE/MF) e contou com a participação de alguns dos principais órgãos envolvidos com informações fiscais, como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a STN/MF e o Ipea. A incorporação das recomendações deste grupo de trabalho contribuiu para que as estimativas alcançassem um elevado grau de precisão. Conforme será mostrado na seção 2, os montantes anualizados das estimativas próprias da carga tributária apresentaram uma precisão superior a 99% em relação às apurações do IBGE e da SRFB que somente estão disponíveis em frequência anual.

Por enquanto, não se deseja entrar em detalhes sobre a metodologia de estimação, mas apenas destacar alguns aspectos. Em primeiro lugar, o processo de estimação exigiu o recurso a procedimentos computacionais e estatísticos não triviais para a estruturação de um banco de dados com informações mensais das receitas do governo federal, do DF, dos 26 estados e de 3.305 municípios, além de técnicas como a desagregação temporal e a previsão contemporânea por modelos econométricos de espaço de estados para a estimação das séries relevantes. Adicionalmente, foi realizado um minucioso trabalho para correção de inconsistências e uniformização de procedimentos contábeis nas informações primárias dos diversos entes federados. Por fim, realizou-se um esforço para incorporar algumas das mais recentes recomendações para a compilação das estatísticas fiscais, como a harmonização aos conceitos das contas nacionais e a classificação das receitas referenciada

2. Este indicador pode ser disponibilizado pelos autores, por meio de correio eletrônico, para quaisquer pesquisadores.

no novo sistema de estatísticas fiscais, que está desenhado de maneira apropriada para subsidiar a análise fiscal (FMI, 2001; STN, 2012). Uma das maiores vantagens desta classificação é que ela está estruturada sobre as bases de incidência dos tributos (e não sua vinculação), o que possibilita explorar de maneira mais direta as relações entre os componentes da carga tributária e suas bases econômicas.

A seção 2 possui um caráter essencialmente metodológico e apresenta o arcabouço utilizado na estimação dos componentes da carga tributária no período 2002-2012. A seção 3 apresenta uma breve análise descritiva dos dados e explora os determinantes da evolução recente da carga tributária na economia brasileira. O tema da carga tributária bruta (CTB) é notoriamente controverso e, em razão do seu movimento de ascensão progressiva, tem adquirido crescente relevância no debate sobre a política fiscal. Cumpre notar que a CTB aumentou sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) em mais de doze pontos percentuais (p.p.) desde a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), quando saiu de um patamar próximo a 23% e, segundo estimativas preliminares deste trabalho, alcançou novo recorde histórico de 35,5% do PIB em 2012.

Sem dúvida, trata-se de um fenômeno bastante particular e foi analisado em diversos estudos, que, em comum, enfatizam o papel desempenhado pela criação de novos tributos e/ou ampliação de alíquotas e bases de incidência, sobretudo das contribuições sociais (Giambiagi, 2002, 2008; Khair, Araújo e Afonso, 2005; Rezende, Oliveira e Araújo, 2008; Santos e Gentil, 2009). Entretanto, deve-se observar que o período no qual predominavam as medidas de onerações tributárias encerrou-se em 2004 e o período mais recente vem se caracterizando por um crescente volume de desonerações tributárias, conforme será tratado na seção 3. Por esta razão, a seção 3 analisa um aparente paradoxo pouco explorado na literatura: por que a carga tributária tem crescido em meio a significativas desonerações?

Na seção 3, identificam-se os principais componentes responsáveis pela expansão do período 2002-2012 de acordo com suas bases econômicas de incidência. A hipótese subjacente é de que os determinantes fundamentais da dinâmica carga tributária estão relacionados às características do padrão de crescimento econômico do período, que favorece a arrecadação sobre os rendimentos do trabalho (expansão simultânea da massa salarial e do grau de formalização do mercado de trabalho), ao comércio internacional (crescimento do volume de importações) e, durante os anos 2005-2008, aos possíveis

efeitos dos ciclos econômico e do mercado financeiro que ocasionaram um *boom* na arrecadação de impostos sobre os lucros das empresas. Tal hipótese é compatível com a elevação da carga tributária sob predomínio das desonerações. Ressalte-se, entretanto, que a análise descritiva realizada na seção 3 é de caráter meramente exploratório, e as avaliações mais rigorosas destas hipóteses por modelos econométricos estão ora em curso na CFP/Ipea.

2 METODOLOGIA DE ESTIMAÇÃO

Estimar a CTB no Brasil não é um procedimento simples. O país destaca-se como uma das federações de mais elevados níveis de complexidade da legislação e descentralização das competências tributárias. Basta notar que o principal imposto do país é de competência dos governos estaduais, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e que existem cerca de duzentos itens que fazem parte da CTB e são arrecadados pelo governo federal e pelos governos dos 26 estados, pelo DF e por 5.565 municípios, além de entidades públicas de caráter parafiscal – Sistema S³ e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Não surpreende, assim, que atualmente existam vários números divergentes para a CTB brasileira, desde as fontes oficiais do Sistema de Contas Nacionais (SCN) do IBGE, das contas do governo do Tribunal de Contas da União (TCU) e das publicações anuais da SRFB, até as apurações paralelas regulares de Afonso, Soares e Castro (2013) e do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em Amaral, Olenike e Amaral (2013). As divergências nas múltiplas apurações da CTB, algumas das quais sem sequer precisar sua metodologia de estimação, tornam o tema da CTB ainda mais polêmico.

O grau de complexidade será ainda maior quando se deseja estimar séries da CTB em alta frequência (por exemplo, mensal ou trimestral), porque as informações mais acessíveis ao público cobrem apenas uma parcela da arrecadação dos governos regionais e apresentam várias inconsistências em relação às fontes de dados anuais. As complexidades envolvidas contribuem para a relativa escassez de trabalhos que realizam

3. As organizações que compõem o Sistema S são: Serviço Nacional de Aprendizagem na Indústria (Senai); Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC); Serviço Social do Comércio (SESC); Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); Serviço Nacional de Aprendizagem em Transportes (SENAT); Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (Sebrae); Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP); Serviço Social da Indústria (Sesi); Serviço Social dos Transportes (SEST).

apurações da CTB em alta frequência, podendo-se identificar poucas exceções como Santos e Costa (2008) e a publicação denominada *Termômetro tributário brasileiro*, de Afonso, Castro e Matos (2013). O termômetro tributário é um indicador mensal antecedente que cobre cerca de 85% da CTB, correspondentes à totalidade da arrecadação do governo federal e aos principais tributos estaduais que são divulgados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). O estudo de Santos e Costa (2008) adota procedimentos semelhantes para obter estimativas da CTB em frequência trimestral, mas também inclui a arrecadação dos cinco maiores municípios do país advinda dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREOs) e efetua extrapolações e interpolações para estimar as séries trimestrais dos demais componentes. As interpolações e extrapolações são realizadas a partir de hipóteses simplificadas, que admitem que os componentes permanecem constantes em relação ao total da CTB, aplicam pesos sazonais da arrecadação de tributos com características similares ou são distribuídos uniformemente ao longo do ano.

A metodologia utilizada neste trabalho pode ser considerada uma atualização e extensão de Santos e Costa (2008) e, assim como este último trabalho, toma como referência os procedimentos adotados pelo IBGE, que são uma adaptação para o Brasil das recomendações dos órgãos multilaterais para as compilações das contas nacionais (SNA, 1993, 2009). Esta opção justifica-se não somente pela importância de ancorar o processo de estimação sobre uma metodologia bem definida, como também por se enquadrar no esforço atualmente em curso de promover harmonização entre as estatísticas fiscais e o SCN. O trabalho avança em relação ao IBGE e às demais apurações da CTB nos seguintes aspectos: propõe-se estimar os componentes arrecadados pelos três entes federados em frequência mensal e menor defasagem (já atualizados até 2012).⁴

Os procedimentos adotados não são triviais e envolvem uma série de obstáculos relacionados às informações primárias. Em primeiro lugar, os conceitos que subsidiam a classificação das receitas nos principais demonstrativos da contabilidade pública brasileira não se encontram harmonizados às contas nacionais. Por isto, a estimação da CTB exige que os relatórios contábeis apresentem informações bastante detalhadas das

4. Mais concretamente, as informações da CTB do IBGE estão na Tabela Sinótica 20 do sistema de contas anuais. A última informação disponível é referente a 2009 e foi divulgada no último trimestre de 2011. Outra fonte oficial importante é a publicação *Carga tributária no Brasil* também divulgada regularmente pela SRFB no último trimestre de cada ano com números referentes ao ano anterior. SRFB (2012a) apresenta informações anuais da CTB em 2011.

receitas públicas para uma criteriosa seleção dos itens. O procedimento utilizado para operacionalizar esta seleção foi por meio de um tradutor que identifica cada um dos cerca de duzentos itens que compõem a CTB e sua classificação correspondente sob a terminologia das contas nacionais. A necessidade de lidar com inúmeras irregularidades nas informações primárias (valores faltantes, cobertura incompleta, inconsistências, procedimentos contábeis não padronizados entre os entes federados etc.) também torna o procedimento de estimação mais complexo. Para minimizar tais problemas, optou-se por recorrer a um conjunto de fontes de dados complementares, que fornecem informações mais detalhadas e/ou mensais e permitem um trabalho minucioso de checagem de consistência e correção das informações.

Destacam-se ainda as dificuldades de obtenção e estruturação de bases de dados. As informações de cada ente federado são extraídas individualmente dos sítios eletrônicos, seguindo-se formatos não necessariamente padronizados e/ou estruturados. Dois exemplos podem esclarecer estes argumentos. A construção das séries mensais de componentes da CTB exige milhares de consultas aos sítios de transparência fiscal porque muitas vezes as informações são disponibilizadas de maneira desagregada para cada mês e/ou unidade que compõe a administração pública direta e indireta. Outro exemplo mais problemático são os RREOs que constituem a fonte de informações em alta frequência com cobertura mais ampla nos governos regionais. Estes relatórios são disponibilizados bimestralmente por ente federado em formato não estruturado (formato portátil de documento ou pdf) que inviabiliza a manipulação direta das informações das literalmente centenas de milhares de arquivos.⁵ Um dos maiores méritos deste trabalho é por fazer uso de um conjunto de procedimentos computacionais para obtenção automática dos arquivos em sítios eletrônicos, conversão para formatos manipuláveis (estruturados) e análise de consistência das informações primárias. Estes procedimentos viabilizaram a construção de um banco de dados com séries mensais atualizadas dos principais componentes das receitas correntes e ampla cobertura dos governos regionais, que alcança todos os estados, o DF e milhares de prefeituras.

Feitas estas considerações, pode-se aqui esclarecer a estratégia para a estimação mensal da CTB no período 2002-2012. Em primeiro lugar, procurou-se utilizar os

5. Os arquivos são extraídos do sítio eletrônico da STN que disponibiliza um caminho para acessar as informações do Sistema de Coleta de Dados Contábeis para Estados e Municípios (SISTN). Um levantamento realizado em março de 2013 mostrou 165.735 arquivos disponíveis dos governos estaduais e 4.462 prefeituras para os bimestres dos anos 2006 a 2012.

mesmos procedimentos e fontes de dados do IBGE e, quando somente disponíveis em frequência anual, realizou-se um esforço para a obtenção de séries mensais compatíveis. As informações primárias são então submetidas a uma série de operações para eliminar inconsistências e um tradutor é utilizado para selecionar os itens que compõem a carga tributária brasileira.⁶ Estes procedimentos fornecem diretamente as estimativas mensais de pouco mais de 80% da CTB, que cobre a arrecadação na esfera federal, no DF e em alguns dos maiores estados do país.

Nos demais entes federados, representados por 21 estados e 5.565 municípios, os valores de referência para a apuração da CTB terão frequência anual, em razão da indisponibilidade de séries mensais compatíveis com estes valores ou elevados requisitos para estruturação. As séries mensais constituem apenas indicadores relacionados, construídos a partir das informações dos RREOs dos estados e amostras de municípios. A estratégia de estimação faz uso das técnicas de desagregação temporal e previsão contemporânea (*nowcasting*) por modelos de espaço de estados, seguindo-se uma abordagem já consagrada na literatura de finanças públicas.⁷ O objetivo destas técnicas é estimar as informações intraperíodo da série de referência anual (desagregação temporal) ou atualizá-la (previsão contemporânea), de modo a preservar o máximo possível os movimentos de curto prazo nos indicadores mensais. Tais técnicas são utilizadas na estimação de séries mensais e atualizadas até 2012 para a parcela restante da CTB dos governos regionais. Na sequência, são detalhados os conceitos básicos, as fontes de dados e os procedimentos utilizados.

2.1 Fontes de dados

O objetivo, nesta subseção, é estimar a CTB em frequência mensal tomando-se como referência a metodologia utilizada pelo IBGE na apuração da CTB anual. Por isto, procurou-se utilizar as mesmas fontes de dados do IBGE e, quando somente disponíveis em frequência anual, recorreu-se às séries mensais compatíveis, que estão listadas no quadro 1. Estas cobrem a arrecadação federal e uma parcela considerável

6. Uma descrição mais detalhada destas operações e o tradutor para a carga tributária estão apresentados nos quadros A.1 e B.1 dos apêndices A e B.

7. Dias, Issler e Rodrigues (2010), Orair *et al.* (2011) e Orair e Silva (2012) adotam estas técnicas para construção de séries de alta frequência das finanças públicas, com indicadores obtidos de séries relacionadas ou uma amostra. O uso da desagregação temporal por modelo de espaço de estados também está indicado no volume dedicado a estatísticas de finanças públicas do manual de contabilidade pública da STN (STN, 2012).

da CTB dos governos regionais. Infelizmente, não foi possível dispor de séries mensais compatíveis com as fontes de referência do IBGE para os demais entes federados, seja devido à indisponibilidade de informações ou aos elevados requisitos operacionais para construção destas séries, que são extraídas individualmente dos respectivos sítios eletrônicos.⁸

QUADRO 1 Fontes de dados

Séries mensais compatíveis com as fontes de referência do IBGE
<p>Governo federal – Arquivos das receitas correntes mensais classificadas por natureza econômica da STN e consulta própria das receitas correntes no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). Disponíveis em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estatistica/est_contabil.asp>.</p> <p>Arrecadação bruta do FGTS: Disponível em: <https://webp.caixa.gov.br/portal/Relatorio_asp/arrecadacoes.asp>.</p> <p>Sistema S – Transferências a terceiros dos <i>Boletins estatísticos da previdência social</i> (BEPS): <www.mpas.gov.br/conteudoDinamico.php?id=482>.</p> <p>São Paulo, Rio de Janeiro, DF, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul – Consultas nas plataformas eletrônicas de acompanhamento das finanças públicas em tempo real nos estados ou arquivos das receitas correntes nos sítios das secretarias estaduais de fazenda disponíveis em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/contas1/default.shtm>. <http://www.gestaodineiropublico.pr.gov.br/Gestao/lei131/formreceita.jsp>. <https://www.sefaz.rs.gov.br/AFE/REC-CON_1.asp>. http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/instituicao/transparencia.portal. <www.fazenda.df.gov.br>. http://www.sef.sc.gov.br/relatorios.</p>
Séries anuais compatíveis com as fontes de referência do IBGE
<p>Demais governos estaduais – Execução Orçamentária dos Estados (EOE). Governos municipais – Finanças do Brasil (Finbra) - Dados Contábeis dos Municípios. Disponíveis em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>.</p>
Indicadores mensais dos componentes da carga tributária
<p>Demais governos estaduais – Séries mensais extraídas do demonstrativo da Receita Corrente Líquida (RCL) dos RREOs. Governos municipais – Séries mensais extraídas do demonstrativo da RCL/RREOs com uma amostra de 78 municípios de grande porte no período 2002-2005, 3.305 municípios no período 2006-2011 e 1.379 em 2012. Disponíveis em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/lrf/>. <https://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/index.jsp>.</p>
Fontes complementares
<p>Balancos gerais anuais e prestações de contas dos governos estaduais disponíveis nos sítios eletrônicos das secretarias estaduais de fazenda. Portais de transparência fiscal dos estados e municípios. Demonstrativo de receitas e despesas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos REEOs dos estados e municípios. Séries bimestrais das receitas extraídas do balanço orçamentário dos RREOs dos estados e municípios.</p>

Elaboração dos autores.

8. O grau de dificuldade para a obtenção das séries é variável. Um exemplo acessível é o Rio de Janeiro, que disponibiliza uma única planilha (em formato estruturado) das receitas de todos os meses do período 2002-2012. Por sua vez, o Rio Grande do Sul disponibiliza as informações desagregadas para cada item da receita em cada mês e por unidade da administração direta e indireta, tendo sido necessário desenvolver um coletor de informações, programado em linguagem java, para realizar automaticamente as milhares de consultas. Também existem estados que não disponibilizam consultas apropriadas para os propósitos deste trabalho (restritas aos anos mais recentes, sem valores mensais, não desagregadas pela classificação econômica etc.).

Nos demais estados e municípios, as informações são advindas principalmente das fontes de referência com informações anuais, que são arquivos disponibilizados pela STN com cerca de oito meses de defasagem em relação ao encerramento do exercício fiscal, e os indicadores mais atualizados com informações dos RREOs, que possuem frequência bimestral e, segundo a legislação, devem ser disponibilizados em até trinta dias após o encerramento do bimestre. Para fins de apuração da CTB, um dos demonstrativos que consta nos RREOs é particularmente útil: o demonstrativo da RCL, que mostra os principais componentes da receita realizada nos últimos doze meses, isto é, em cada mês do bimestre de referência e nos dez meses anteriores possibilitando a construção de um banco de dados de séries mensais com cobertura bastante ampla dos governos regionais, inclusive complementando informações de determinados entes que não divulgaram relatórios em todos os bimestres.

A estruturação do banco de dados exigiu o desenvolvimento de uma série de procedimentos computacionais para extração dos 165.735 relatórios disponíveis em formato não estruturado (pdf), conversão para formatos passíveis de manipulação e, em razão das frequentes irregularidades nas informações primárias, seleção de séries completas e consistentes dos estados e milhares de municípios no período 2006-2012.⁹ O maior problema está relacionado ao período 2002-2005 para o qual não foi possível operacionalizar rotinas semelhantes, em decorrência de uma mudança no SISTN, e as séries foram extraídas individualmente e estão restritas aos governos estaduais e a 78 municípios de grande porte.

Por fim, o quadro 1 lista as principais bases de dados complementares que proveem informações mais específicas que viabilizaram uma série de operações para lidar com irregularidades presentes nas demais fontes de dados (detalhamento e inclusão de informações, correção de erros e procedimentos contábeis não uniformes etc.). Estas operações são importantes, porque permitem corrigir inconsistências, complementar as informações das fontes primárias e, por conseguinte, aumentar o grau de precisão das estimativas da CTB.¹⁰

9. Os procedimentos computacionais envolveram o desenvolvimento de: *i)* aplicativo para extração dos RREOs disponíveis no SISTN, por meio da linguagem de programação php (*Hypertext Processor*); e *ii)* rotinas no programa computacional R de conversão automática dos arquivos para formatos manipuláveis (estruturados).

10. Para mais detalhes, ver apêndice A.

2.2 Conceitos básicos e critérios de classificação das receitas

Antes de prosseguir, cabe esclarecer alguns conceitos e classificações das receitas que serão utilizados. O trabalho toma como referência a metodologia do IBGE na apuração da CTB anual, que é uma adaptação para o Brasil das recomendações dos órgãos multilaterais para as compilações das contas nacionais (SNA, 1993, 2009). Esta opção justifica-se porque a metodologia está bem documentada nas publicações do instituto (IBGE, 2008) e, principalmente, por se articular a um esforço mais geral que está em curso no país para promover a integração entre as estatísticas fiscais e o SCN.

Este esforço vem se materializando por inúmeras medidas com o intuito de adequar o arcabouço conceitual da contabilidade pública brasileira ao marco analítico da 2ª edição do *Manual de Estatísticas Fiscais* (MEF) ou *Government Finance Statistics Manual* (GFSM, na sigla em inglês), editado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI, 2001), e que está harmonizado com os parâmetros do SCN – System of National Accounts (SNA) – da Organização das Nações Unidas (ONU) (SNA, 1993). O objetivo futuro é estabelecer um sistema de estatísticas fiscais (SEF) especializado para análise e avaliação do desempenho do setor público, alinhado às normas internacionais de contabilidade pública e harmonizado com os demais sistemas estatísticos macroeconômicos, conforme explicitado na mais recente versão do manual de contabilidade pública da STN, que dedica um volume específico sobre este tema (STN, 2012).

Não se deseja, aqui, realizar uma análise detalhada sobre as consideráveis revisões necessárias nas práticas contábeis hoje adotadas no setor público ou sobre os aspectos mais gerais do novo SEF. Para os propósitos mais imediatos do trabalho, cumpre apenas destacar a relevância de ancorar o processo de estimação e a classificação dos componentes da CTB numa metodologia harmonizada ao SCN e desenhada de maneira mais apropriada para subsidiar a análise da política fiscal.

Uma primeira limitação neste sentido advém do fato de que os critérios que atualmente subsidiam a classificação das receitas públicas não se encontram harmonizados. Faz-se necessário que os relatórios contábeis disponham de informações bastante detalhadas para viabilizar a compatibilização (ou ao menos uma aproximação razoável) com as classificações correspondentes nas contas nacionais. O recurso utilizado para operacionalizar esta compatibilização foi a construção de um tradutor que identificasse a classificação sob a terminologia das contas nacionais dos cerca de duzentos itens que compõem a CTB, e que está apresentado no quadro B.1 do apêndice B.

Em termos mais gerais, vale esclarecer que a ênfase da classificação das receitas no SCN é sobre a base de incidência dos tributos, havendo pouca relação com suas vinculações. A receita de impostos é definida como uma transferência compulsória à administração pública pelos demais setores institucionais da economia, subdividindo-se principalmente em: *i*) impostos sobre a renda e a propriedade; *ii*) impostos ligados à produção, que incluem; *iii*) impostos sobre produtos; e *iv*) impostos sobre a folha de pagamento, entre outros. A principal exceção corresponde às: *v*) contribuições sociais, caracterizadas por sua vinculação com as despesas de seguridade social, sobretudo os regimes previdenciários, e por incidirem principalmente sobre a folha de pagamento. Por este motivo, uma adequação importante é reclassificar como impostos aquelas taxas, contribuições sociais e contribuições econômicas da classificação por natureza econômica da contabilidade pública que constituem transferências compulsórias e não estão vinculadas à seguridade social.¹¹

O conceito de carga tributária está definido no glossário do SCN do Brasil como o quociente entre o somatório das arrecadações de impostos, taxas e contribuições pelas três esferas de governo (federal, estadual e municipal) e o PIB (IBGE, 2008). É importante destacar que, mesmo sendo utilizado amplamente nas análises fiscais, este conceito não integra a classificação das receitas no SCN e tampouco faz parte do marco conceitual do SEF, mesmo que possa ser facilmente aproximado a partir destes. Após realizar as reclassificações das receitas para os parâmetros do SCN (ou do SEF que está harmonizado às contas nacionais), a carga tributária pode ser definida de maneira bastante simplificada, como: *o quociente entre o somatório dos impostos e das contribuições sociais e o PIB.*

Destaca-se, ainda, que a classificação das receitas atualmente adotada pelo IBGE no SCN não é integralmente compatível com os critérios classificatórios do SEF, que seguem os parâmetros de FMI (2001) e estão adaptados para o marco institucional e legal brasileiros no demonstrativo de estatísticas de finanças públicas em STN (2012). Contudo, há uma forte correspondência e, a partir de um pequeno número de ajustes

11. No caso específico das taxas, devem ser incluídas somente aquelas de caráter compulsório. As facultativas são consideradas taxas administrativas que compõem a receita de bens e serviços da administração pública. Outra adequação importante é reclassificar a receita da dívida ativa tributária e das contribuições, que aparecem nas outras receitas correntes da classificação por natureza econômica da receita. Ressalta-se que esta reclassificação é exclusiva para a dívida ativa tributária. As multas e juros devidos pelo não pagamento dos tributos, assim como as demais multas, são considerados transferências compulsórias que não integram a carga tributária. Para mais detalhes, consultar o tradutor do apêndice B.

na classificação das receitas do SCN, é possível encontrar aproximações bastante razoáveis dos componentes da carga tributária classificados sob os critérios do SEF. O quadro 2 mostra os ajustes adotados, sobre os itens da carga tributária que compõem a atual classificação do SCN do IBGE (e que estão listados no apêndice B), com o intuito de obter aproximações correspondentes às principais classes do SEF.¹²

QUADRO 2

Aproximações da classificação do SEF a partir da classificação do SCN do Brasil (SCN/IBGE)

Classes de receitas do SEF	Ajustes na classificação do SCN/IBGE
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	Impostos sobre a renda acrescidos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que está classificada entre outros impostos correntes sobre a renda e propriedade. Subdividem-se em Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre o trabalho, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e CSLL, e não classificáveis.
Impostos sobre a folha de pagamento e a força de trabalho	<i>Impostos sobre a folha de pagamento</i> acrescidos da arrecadação do FGTS, que está classificado entre as <i>contribuições sociais</i> .
Contribuições sociais	<i>Contribuições oficiais aos institutos de previdência e contribuições previdenciárias do funcionalismo público</i> , acrescidas das contribuições sociais estaduais e municipais que são formadas quase exclusivamente por contribuições a planos de assistência médica aos servidores públicos.
Impostos sobre a propriedade	Outros impostos sobre a renda e a propriedade (exclusive a CSLL) e impostos de capital. Há uma subdivisão explícita na classificação do SEF para os impostos sobre transações financeiras e de capital que serão formados pelo somatório do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF).
Impostos sobre o comércio e as transações internacionais	Total das arrecadações do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado à importação e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) incidentes sobre importações.
Impostos sobre bens e serviços	<i>Impostos sobre produtos</i> , acrescidos do PIS/PASEP, das contribuições econômicas e outras contribuições sociais; e excluídos os impostos sobre o comércio e as transações internacionais e o IOF.
Taxas administrativas	Taxas de serviços e de polícia (compulsórias) classificadas pelo IBGE entre os <i>outros impostos e taxas sobre a produção</i> .

Elaboração dos autores.

As próximas subseções serão dedicadas a apresentar os procedimentos e os resultados da metodologia de estimação da CTB mensal no período 2002-2012 para as três esferas de governo sob a classificação das contas nacionais. Isto permitirá uma avaliação prévia das estimativas por meio da sua comparação com os montantes anuais apurados pelo IBGE no período 2002-2009. Em seguida, as estimativas próprias serão avaliadas em relação aos cálculos da SRFB no período 2007-2011. Uma vez avaliado o grau de precisão das estimativas, o passo seguinte será explorar os determinantes da dinâmica da CTB tomando como base a classificação referenciada no SEF, apresentada no quadro 2.

12. Os ajustes do quadro 2 tomaram como base as classificações e exemplos apresentados em FMI (2001) e STN (2012). Vale enfatizar que são apenas primeiras aproximações, sendo necessário um trabalho minucioso de classificação por item que ora está em curso pelos órgãos competentes, segundo STN (2012).

2.3 Estimação da carga tributária: governo federal

A estimação da CTB no governo federal é realizada de maneira direta, aplicando-se o tradutor do apêndice B às séries mensais descritas no quadro 1 e que cobrem o período 2002-2012. A tabela 1 permite comparar os agregados anuais das estimativas próprias com os valores do IBGE disponíveis até 2009. As estimativas mostraram-se muito próximas, com discrepâncias quase sempre inferiores a 0,5% (em valor absoluto). As únicas exceções são as superestimações de R\$ 4,3 bilhões em 2005 e de R\$ 3,9 bilhões em 2009 que são explicadas principalmente por correções nas informações primárias.

TABELA 1
Carga tributária federal
(Valores nominais, em R\$ bilhões)

Classes de tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Cálculos do IBGE											
Impostos ligados à produção e à importação	102,1	110,8	137,6	153,4	162,9	186,5	230,5	216,8	-	-	-
Impostos sobre produtos	92,8	100,8	125,9	139,0	146,6	168,3	208,5	193,6	-	-	-
Impostos sobre o valor adicionado	18,5	17,9	21,1	24,1	26,9	31,3	36,9	27,7	-	-	-
Imposto sobre importação	7,9	8,1	9,1	8,9	9,8	12,2	17,1	15,8	-	-	-
Outros impostos sobre produtos	66,4	74,8	95,7	106,0	109,9	124,8	154,5	150,1	-	-	-
Outros impostos ligados à produção	9,3	10,0	11,7	14,4	16,3	18,2	22,0	23,2	-	-	-
Impostos sobre a folha de pagamento	7,8	8,2	9,5	11,4	13,1	14,7	17,7	18,8	-	-	-
Outros impostos e taxas sobre a produção	1,5	1,8	2,2	3,0	3,2	3,5	4,3	4,4	-	-	-
Impostos sobre a renda e a propriedade	108,9	121,5	136,6	167,5	181,8	215,9	218,1	216,5	-	-	-
Impostos sobre a renda	76,0	82,6	90,5	112,9	122,6	144,4	175,8	174,4	-	-	-
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	32,9	39,0	46,1	54,6	59,2	71,5	42,3	42,1	-	-	-
Contribuições aos institutos oficiais de previdência, FGTS e PIS/PASEP	107,1	124,2	145,1	164,8	186,9	207,7	238,9	266,7	-	-	-
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	5,4	5,5	8,4	5,6	13,1	15,2	17,4	19,9	-	-	-
Impostos sobre o capital	-	0,02	0,03	0,05	0,04	0,04	0,04	0,05	-	-	-
Total (I)	323,6	362,0	427,7	491,3	544,8	625,3	705,0	719,9	-	-	-
CTB federal (%)	21,9	21,3	22,0	22,9	23,0	23,5	23,3	22,2	-	-	-
Cálculos próprios											
Impostos ligados à produção e à importação	101,8	111,1	138,5	153,0	163,3	186,7	230,7	218,5	272,4	318,1	330,9
Impostos sobre produtos	92,8	100,8	125,9	139,0	146,6	168,3	208,5	194,8	244,9	285,7	295,2
Impostos sobre o valor adicionado	18,5	17,9	21,1	24,1	26,9	31,3	36,9	27,9	37,5	41,9	42,2
Imposto sobre importação	7,9	8,1	9,1	8,9	9,8	12,2	17,1	15,8	21,1	26,7	31,0
Outros impostos sobre produtos	66,4	74,8	95,7	106,0	109,9	124,8	154,5	151,1	186,3	217,1	222,1
Outros impostos ligados à produção	9,1	10,3	12,6	14,0	16,7	18,4	22,2	23,7	27,5	32,4	35,6
Impostos sobre a folha de pagamento	7,5	8,5	10,4	11,0	13,4	14,9	17,9	19,4	22,4	26,5	30,2

(Continua)

(Continuação)

Classes de tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
	Cálculos próprios										
Outros impostos e taxas sobre a produção	1,6	1,8	2,2	3,0	3,2	3,5	4,3	4,3	5,1	5,9	5,4
Impostos sobre a renda e a propriedade	108,8	121,5	136,5	167,2	181,5	214,4	219,2	218,6	237,7	292,7	289,6
Impostos sobre a renda	75,9	82,6	90,5	112,9	122,6	144,4	175,8	174,9	191,6	233,9	234,2
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	32,9	38,9	46,0	54,3	58,9	70,0	43,3	43,7	46,1	58,7	55,4
Contribuições aos institutos oficiais de previdência, FGTS e PIS/PASEP	106,0	122,8	142,3	163,1	183,7	207,3	240,0	267,0	315,5	361,1	403,1
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	5,4	5,5	8,4	12,0	13,8	15,9	18,2	21,0	23,6	25,6	26,0
Impostos sobre o capital	-	0,02	0,03	0,05	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05	0,07
Outros impostos	0,5	0,1	0,1	0,3	0,3	1,6	(1,0)	(1,3)	0,2	0,3	(0,5)
Total (II)	322,6	361,0	425,8	495,6	542,6	625,8	707,1	723,9	849,4	997,8	1.049,1
CTB Federal (%)	21,8	21,2	21,9	23,1	22,9	23,5	23,3	22,3	22,5	24,1	23,8
	Discrepância										
Valores absolutos (III) = (II) – (I)	(1,0)	(1,0)	(1,9)	4,3	(2,2)	0,5	2,1	3,9	-	-	-
Valores relativos (IV) = (III)/(I) – 1 (%)	-0,3	-0,3	-0,4	0,9	-0,4	0,1	0,3	0,5	-	-	-

Fontes: Tabela Sinótica 20, do SCN do IBGE, e cálculos próprios.

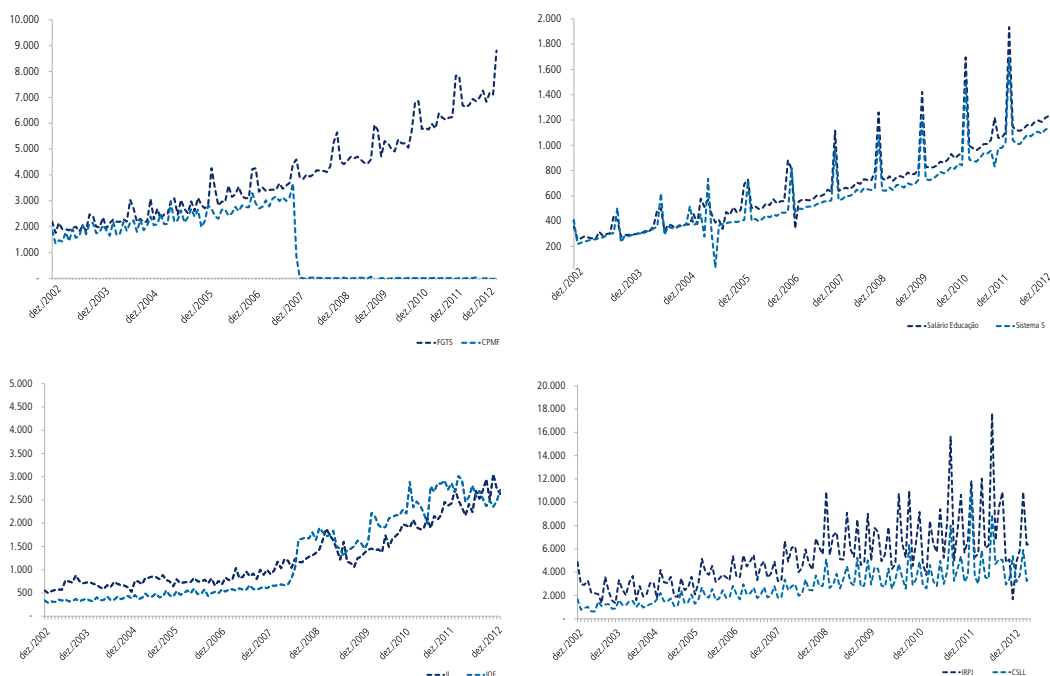
A primeira correção deriva de uma descontinuidade na série do RPPS, que foi corrigida na apuração própria pela inclusão da parcela intraorçamentária da contribuição patronal ao RPPS. A segunda é a reclassificação de receitas do parcelamento de tributos conhecido como Refis da crise (Lei nº 11.941/2009). Estes pagamentos foram classificados como outras receitas administradas no período de agosto de 2009 a junho de 2012 no montante total de R\$ 33,8 bilhões, sendo contabilizados no Siafi numa conta de passivo. Posteriormente, houve a identificação dos componentes específicos relacionados aos pagamentos e a reclassificação da maior parcela do estoque no mês de julho de 2012, correspondendo a um lançamento negativo de R\$ 30,4 bilhões nas outras receitas administradas e positivo na mesma magnitude entre diversos componentes das receitas tributárias e não tributárias (SRFB, 2012b). Esse fato ocasionou uma subestimação temporária da arrecadação tributária no período anterior à reclassificação, nos relatórios originados a partir do Siafi, que foi compensada posteriormente pela superestimação no mês de julho de 2012. Por isso, optou-se por identificar os valores por tributo referentes ao Refis da crise em julho de 2012 e redistribuí-los para o período passado quando de fato foram arrecadados, de acordo com informações complementares fornecidas pela SRFB.¹³

13. O montante acrescentado para a contribuição ao RPPS foi de R\$ 6,2 bilhões em 2005. No Refis da crise são, respectivamente: R\$ 2,2 bilhões em 2009; R\$ 3,1 bilhões em 2010; R\$ 9,6 bilhões em 2011; R\$ 3,7 bilhões entre janeiro e junho de 2012; e o valor negativo de R\$ 18,6 bilhões em julho de 2013. Para mais detalhes, ver apêndice A.

Uma análise mais minuciosa indica pelo menos outras três divergências dignas de nota. Primeiramente, o IBGE classifica, entre os impostos, algumas categorias residuais da arrecadação da dívida ativa que estão sujeitas a grandes descontinuidades. Para evitar suas distorções, ainda mais evidentes nas séries mensais, optou-se por criar uma classificação separada, que está identificada na tabela 1 como *outros impostos*. Esta classificação em separado de parcelas das receitas da dívida ativa altera os montantes de alguns componentes da CTB, mas não o seu agregado. Em segundo lugar, foram encontradas divergências nas séries do Sistema S que possivelmente se originam das informações primárias. Por fim, houve uma correção nos valores do IR em 2002 que foram divulgados com um erro pela STN.¹⁴ Do exposto, pode-se afirmar que a metodologia forneceu estimativas da CTB federal próximas às do IBGE, com as vantagens de estarem na frequência mensal e atualizadas até 2012. As séries mensais podem ser visualizadas no gráfico 1.

GRÁFICO 1
Séries mensais das receitas tributárias federais (2002-2012)

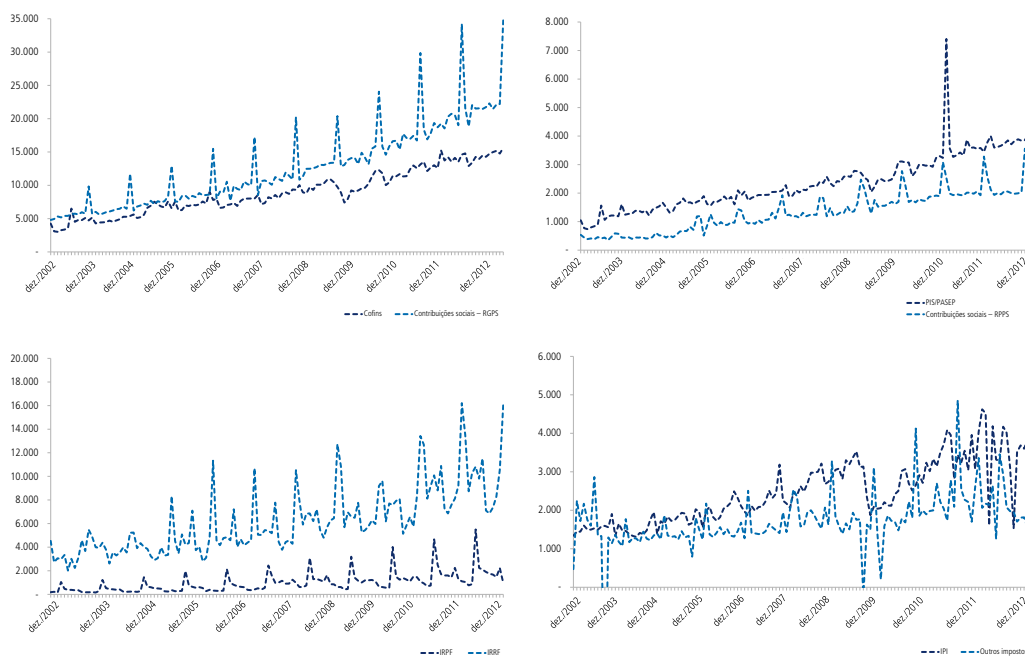
(Valores nominais, em R\$ milhões)



(Continua)

14. O apêndice A apresenta mais detalhes sobre os ajustes nas informações primárias e classificações.

(Continuação)



Elaboração dos autores.

2.4 Estimação da carga tributária: governo estadual

As estimativas próprias da CTB estadual no período 2002-2012 estão apresentadas na tabela 2. Estes valores anuais de referência são obtidos por dois procedimentos: *i*) as fontes primárias do quadro 1 são submetidas às operações de detalhamento, complementação e correção de inconsistências descritas no apêndice A; e *ii*) aplicação do tradutor do apêndice B para seleção e classificação dos itens que compõem a CTB.

Pode-se observar que as discrepâncias apresentadas na tabela 2 foram relativamente pequenas no período 2002-2005 e passaram a ser cada vez mais significativas no período subsequente, em razão das discontinuidades nas contribuições previdenciárias do funcionalismo público que serão abordadas mais adiante. Excluindo-se as contribuições previdenciárias, os valores apurados para a CTB estadual mostram muita precisão em relação aos números do IBGE, com discrepâncias quase sempre inferiores a 1% em valor absoluto. As duas únicas exceções

são as superestimções de R\$ 2,7 bilhões em 2007 e R\$ 4,5 bilhões em 2008, devido a correções nas informações primárias por procedimentos contábeis não padronizados.¹⁵

TABELA 2
Carga tributária estadual
(Valores nominais, em R\$ bilhões)

Classes de tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Cálculos do IBGE											
Impostos ligados à produção e à importação	108,0	124,3	144,4	161,4	179,8	198,0	232,9	244,8	-	-	-
Impostos sobre produtos	103,8	119,2	138,1	154,1	171,9	185,0	219,5	227,7	-	-	-
Impostos sobre o valor adicionado	103,5	118,8	137,7	153,5	171,3	184,4	218,8	226,9	-	-	-
Outros impostos sobre produtos	0,3	0,4	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,8	-	-	-
Outros impostos ligados à produção	4,2	5,1	6,2	7,3	7,9	12,9	13,4	17,0	-	-	-
Outros impostos e taxas sobre a produção	4,2	5,1	6,2	7,3	7,9	12,9	13,4	17,0	-	-	-
Impostos sobre a renda e a propriedade	12,7	14,6	16,4	19,0	22,5	23,3	27,2	30,8	-	-	-
Impostos sobre a renda	5,6	6,8	7,4	8,3	9,9	8,7	10,2	10,2	-	-	-
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	7,1	7,9	9,1	10,7	12,6	14,6	17,0	20,6	-	-	-
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	8,4	9,8	12,5	13,8	15,7	18,8	24,4	24,6	-	-	-
Impostos sobre o capital	0,6	0,9	0,8	0,9	1,1	1,3	1,6	1,9	-	-	-
Total (I)	129,7	149,6	174,1	195,1	219,1	241,4	286,1	302,0	-	-	-
CTB estadual (%)	8,8	8,8	9,0	9,1	9,2	9,1	9,4	9,3	-	-	-
Cálculos próprios											
Impostos ligados à produção e à importação	109,0	124,8	145,3	162,7	179,9	197,7	233,9	242,1	283,9	315,6	345,7
Impostos sobre produtos	104,5	118,8	138,5	154,7	170,7	187,3	221,9	228,3	268,9	298,3	324,8
Impostos sobre o valor adicionado	104,2	118,4	138,0	154,1	170,0	186,7	221,2	227,6	268,0	297,3	323,6
Outros impostos sobre produtos	0,3	0,4	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,8	0,9	1,0	1,2
Outros impostos ligados à produção	4,5	6,0	6,9	8,0	9,2	10,4	12,0	13,7	15,1	17,3	20,9
Outros impostos e taxas sobre a produção	4,5	6,0	6,9	8,0	9,2	10,4	12,0	13,7	15,1	17,3	20,9
Impostos sobre a renda e a propriedade	12,9	14,6	16,4	19,0	22,5	26,3	30,7	33,4	38,3	42,8	48,6
Impostos sobre a renda	5,8	6,8	7,4	8,3	9,9	11,3	13,3	12,9	16,5	18,2	21,0
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	7,1	7,9	9,1	10,7	12,6	14,9	17,4	20,5	21,8	24,6	27,6
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	7,3	8,3	11,0	12,1	12,6	13,5	12,7	11,9	13,3	14,3	16,2
Patronal	3,1	3,5	4,6	5,3	4,3	4,0	2,4	1,2	1,2	0,8	ND
Servidor	4,2	4,8	6,4	6,8	8,3	9,4	10,3	10,7	12,1	13,5	16,2
Impostos sobre o capital	0,6	0,9	0,8	0,9	1,1	1,3	1,6	1,8	2,7	3,0	3,7
Total (II)	129,8	148,6	173,6	194,6	216,0	238,8	278,9	289,2	338,3	375,7	414,1
CTB estadual (%)	8,8	8,7	8,9	9,1	9,1	9,0	9,2	8,9	9,0	9,1	9,4
Discrepância											
Valores absolutos (III) = (II) – (I)	0,1	(1,0)	(0,6)	(0,5)	(3,1)	(2,6)	(7,2)	(12,8)	-	-	-
Valores relativos (IV) = (I)/(II) – 1 (%)	0,1	-0,7	-0,3	-0,2	-1,4	-1,1	-2,5	-4,2	-	-	-
Discrepância (exclusive contribuições previdenciárias)											
Valores absolutos	1,1	0,5	1,0	1,3	0,0	2,7	4,5	(0,1)	-	-	-
Valores relativos (%)	0,9	0,3	0,6	0,7	0,0	1,2	1,7	0,0	-	-	-

Fontes: Tabela Sinótica 20, do SCN do IBGE, e cálculos próprios.

15. Em 2007 e 2008, foram incluídos os montantes de R\$ 2,3 bilhões e R\$ 2,7 bilhões da cota-parte municipal da arrecadação do ICMS e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em Santa Catarina e no Piauí, que foram declarados líquidos; e de R\$ 2,6 bilhões e R\$ 3,1 bilhões do IRRF sobre a folha dos funcionários públicos do estado de São Paulo, contabilizado como transferência da União. Para mais detalhes, ver apêndice A.

A estimação das contribuições previdenciárias do funcionalismo público é particularmente problemática devido às mudanças recentes nos marcos institucionais e práticas contábeis que ocasionaram descontinuidades nas séries. Os últimos anos caracterizam-se pela institucionalização de fundos para gerir os RPPS, sob a orientação de que sejam financiados por contribuições previdenciárias e voltados para o equilíbrio financeiro. Diante disso, a responsabilidade pelo pagamento das despesas de aposentadorias e pensões vem sendo progressivamente transferida para as instituições previdenciárias que compõem a administração indireta.

O Tesouro estadual fica encarregado de repassar as contribuições previdenciárias – tanto a parcela que cabe aos servidores quanto a contrapartida patronal de responsabilidade da administração pública – e os recursos complementares que, cada vez mais frequentemente, estão restritos a cobrir eventuais insuficiências do fundo previdenciário. Daí a origem de um fluxo simultâneo de receitas e despesas interno à administração pública (intraorçamentário): uma parcela da despesa com a folha salarial do Tesouro estadual, a obrigação patronal ao RPPS, será uma receita de contribuição para o fundo previdenciário.

As mudanças nos marcos institucionais e contábeis não ocorreram de maneira uniforme entre os estados, tendo sido operacionalizadas em momentos distintos, segundo critérios específicos e em muitos casos parcialmente. Além disso, há uma carência de informações detalhadas das contribuições previdenciárias e uma mudança nos procedimentos de contabilização que, somente a partir de 2006, passaram a explicitar os fluxos intraorçamentários.¹⁶ Por estes motivos, as contribuições aos RPPS estão sujeitas a inúmeras descontinuidades, ao longo do período 2002-2012 e entre os próprios estados, que dificultam a construção de séries mensais consistentes.

A opção para contornar este problema foi utilizar fontes de dados complementares, que permitem identificar com maior precisão os itens contabilizados, e agregar os fluxos intraorçamentários em uma única categoria que concentra as principais descontinuidades

16. Os balanços anuais passaram a detalhar as contribuições sociais a partir de 2009. Já a Portaria Interministerial STN/Secretaria de Orçamento Federal (SOF) nº 388/2006 estabeleceu uma classificação própria para as receitas intraorçamentárias, que antes estavam embutidas entre as demais receitas. Para exemplificar, existe uma variedade de situações particulares, desde estados nos quais as contribuições previdenciárias somente aparecem como despesa pública (Alagoas e Amazonas em 2011) àqueles que declaram uma parcela das contribuições dos servidores (Paraná) e os que não discriminam as receitas intraorçamentárias das demais receitas previdenciárias (Ceará). Para uma análise mais qualificada das mudanças e institucionalidades dos RPPS estaduais, ver Caetano *et al.* (2011).

do período.¹⁷ Esta categoria está indicada na tabela 2 como *Contribuições previdenciárias do funcionalismo público – patronal* e apresenta sucessivas quedas nominais após 2005, na medida em que as parcelas intraorçamentárias deixaram progressivamente de ser contabilizadas. Este procedimento, ao concentrar as descontinuidades em uma única categoria, também permite construir séries mais consistentes das contribuições previdenciárias dos empregados e demais contribuições sociais. No restante do texto, os valores da contribuição previdenciária patronal serão desconsiderados, devido às suas descontinuidades e natureza intraorçamentária. Trata-se de receitas arrecadadas da própria administração pública que refletem uma mudança de caráter formal nos RPPS, e não de recursos extraídos compulsoriamente do setor privado.

Uma parcela de aproximadamente 60% dos montantes apresentados na tabela 2 corresponde a agregados das séries mensais do DF, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina. As séries mensais deste primeiro grupo de estados (GE1) podem ser visualizadas no gráfico 2. As maiores dificuldades residem nos 21 estados restantes (GE2), cujos valores de referência estão na frequência anual e dispõem de indicadores mensais relacionados advindos principalmente do demonstrativo das RCLs dos RREOs.¹⁸

A estimação utiliza a técnica de desagregação temporal por modelos de espaço de estado, discutida em Dias, Issler e Rodrigues (2010) e Orair e Silva (2012), que tem como objetivo estimar informações intraperíodo da série de referência anual preservando-se ao máximo possível os movimentos de curto prazo nos indicadores mensais. Esta técnica permite estimar os componentes mensais da carga tributária para a parcela restante dos governos estaduais (GE2), compatíveis com os valores anuais de referência no período 2002-2011, que estão apresentados no gráfico 2 em conjunto com os respectivos indicadores relacionados. Na maioria dos casos, as séries mostraram-se muito próximas aos seus respectivos indicadores, quase coincidindo no gráfico e sugerindo elevado grau de

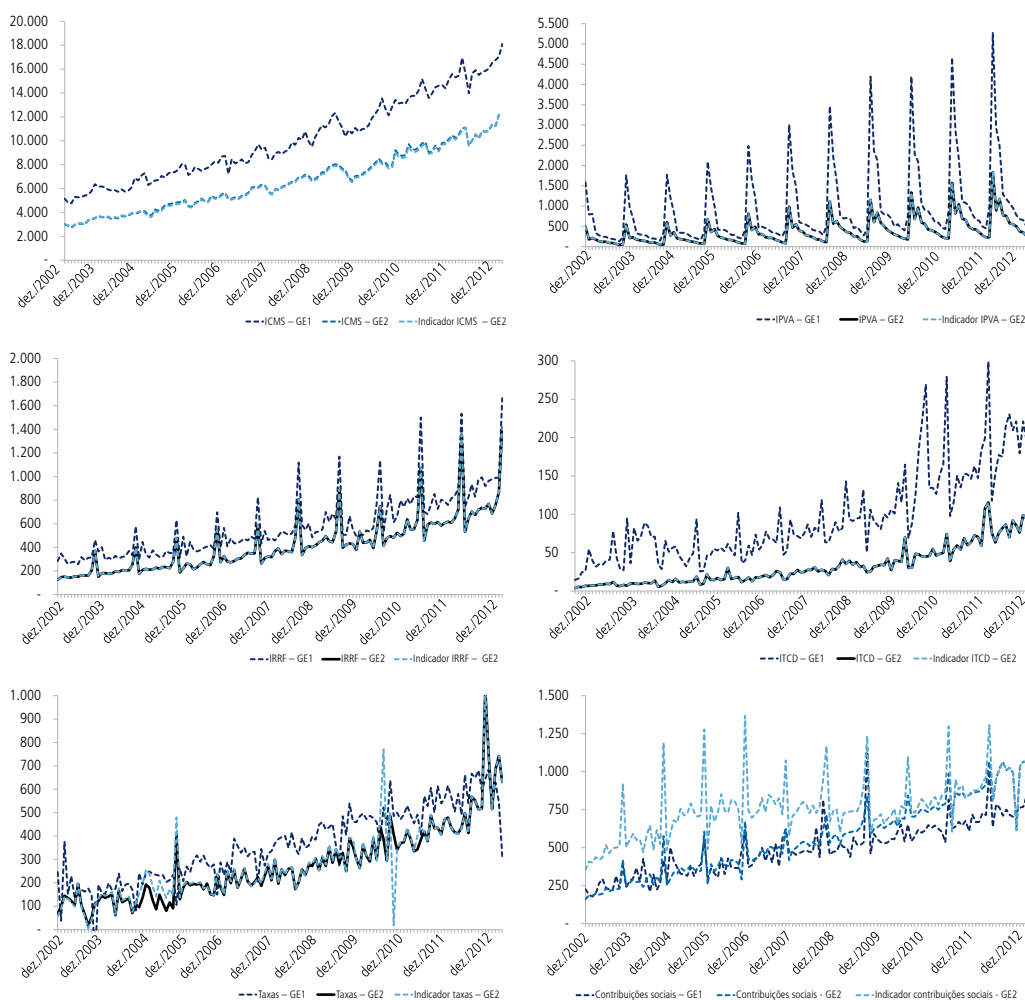
17. As receitas correntes intraorçamentárias são formadas quase exclusivamente por contribuições patronais aos RPPS ou aos planos de assistência médica dos servidores. Também foram incorporadas as compensações entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o RPPS, que são fluxos internos aos regimes previdenciários que também geram descontinuidades. Note-se que a contribuição patronal é distinta da contribuição do servidor. Esta última é arcada pelos servidores públicos, enquanto a primeira reflete uma mudança formal na qual o Tesouro estadual deixa de realizar o pagamento direto dos benefícios previdenciários ou cobrir integralmente as insuficiências financeiras dos fundos previdenciários por repasses e passa a triangular recursos intraorçamentários para estes fins que são contabilizados como contribuições patronais.

18. Para mais detalhes sobre a construção dos indicadores mensais, ver apêndice C.

precisão dos indicadores nos governos estaduais. A principal exceção ocorreu no indicador das contribuições sociais no período anterior a 2009, devido às descontinuidades nas contribuições previdenciárias patronais. Verifica-se ainda que as divergências dos indicadores mensais em relação aos valores anuais de referência reduziram-se consideravelmente ao longo do tempo, em função da progressiva harmonização das práticas contábeis e melhorias na qualidade das informações. Por exemplo, os indicadores mensais apresentam uma receita tributária de R\$ 149,4 bilhões nos 21 estados (GE2) em 2011 e os valores das séries anuais de referência totalizam R\$ 150,5 bilhões.

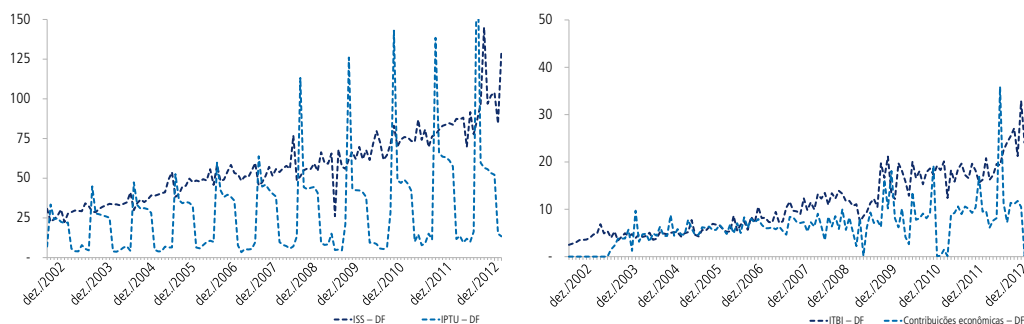
GRÁFICO 2
Séries mensais das receitas tributárias estaduais (2002-2012)

(Valores nominais, em R\$ milhões)



(Continua)

(Continuação)



Elaboração dos autores.

Devido à elevada precisão no período mais recente, optou-se por utilizar as próprias séries mensais como indicadores conjunturais para os meses de 2012. Neste caso, será necessário proceder a uma revisão das séries mensais do grupo de estados GE2 quando forem disponibilizadas as fontes de informações dos valores anuais de referência em 2012, o que usualmente ocorre no terceiro trimestre do ano subsequente ao exercício fiscal. Diferentemente das séries mensais do grupo de estados GE1, que já são definitivas e cobrem cerca de 60% do total da arrecadação tributária estadual.

2.5 Estimação da carga tributária: governo municipal

A fonte básica para a apuração da CTB municipal é o banco de dados Finbra, disponibilizado pela STN com informações anuais e cobertura que oscila ao redor de 5.200 municípios. As informações primárias são submetidas às operações listadas no apêndice A para correção de inconsistências, complementação de informações e imputação de valores faltantes. Segue-se a metodologia apresentada em Orair *et al.* (2011) para imputação de valores faltantes de acordo com o comportamento da variável em grupos homogêneos de municípios em termos de nível de renda, tamanho e localização geográfica. O tradutor do apêndice B é então utilizado para classificar os itens da carga tributária e fornecer os valores anuais de referência que estão dispostos na tabela 3.

Pode-se observar na tabela 3 que os cálculos próprios, em média, subestimaram a CTB municipal em 8,2% e que isto pode ser explicado principalmente pelas contribuições previdenciárias do funcionalismo público, que estão sujeitas às mesmas discontinuidades abordadas na subseção 2.4. Após exclusão das contribuições previdenciárias, as estimativas da CTB ainda mostram menor grau de precisão na esfera

municipal do que nas demais esferas de governo. Os valores apurados são próximos aos do IBGE em 2002 e de 2007 a 2009, mas apresentaram diferenças mais significativas no período 2003-2006.

TABELA 3
Carga tributária municipal
(Valores nominais, em R\$ bilhões)

Classes de tributos	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Cálculos do IBGE											
Impostos ligados à produção e à importação	12,9	15,8	19,1	19,7	24,3	27,2	31,7	34,4	-	-	-
Impostos sobre produtos	8,4	9,7	12,1	13,4	18,0	21,4	25,1	27,0	-	-	-
Outros impostos ligados à produção	4,5	6,2	7,0	6,3	6,3	5,8	6,6	7,4	-	-	-
Impostos sobre a renda e a propriedade	8,6	11,1	12,8	16,0	16,6	17,6	20,1	20,3	-	-	-
Impostos sobre a renda	1,6	2,2	2,5	3,1	3,6	4,5	5,0	5,2	-	-	-
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	7,1	8,9	10,3	12,9	13,0	13,1	15,1	15,0	-	-	-
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	2,6	3,3	3,8	4,0	4,2	9,1	10,1	10,6	-	-	-
Impostos sobre o capital	1,6	1,7	1,9	2,3	2,8	3,6	4,1	4,6	-	-	-
Total (I)	25,7	32,0	37,6	42,0	47,8	57,4	65,9	69,8	-	-	-
CTB municipal (%)	1,7	1,9	1,9	2,0	2,0	2,2	2,2	2,2	-	-	-
Cálculos próprios											
Impostos ligados à produção e à importação	12,1	14,2	17,5	20,1	23,7	27,3	31,9	35,0	41,5	48,0	55,5
Impostos sobre produtos	9,0	10,2	12,5	14,8	17,8	20,8	25,0	27,4	32,8	38,5	44,9
Outros impostos ligados à produção	3,1	4,0	5,0	5,4	5,9	6,5	6,9	7,6	8,6	9,5	10,6
Impostos sobre a renda e a propriedade	9,3	10,9	12,2	13,4	14,9	16,7	18,5	19,8	22,7	26,2	29,2
Impostos sobre a renda	1,8	2,2	2,5	2,9	3,3	4,0	5,0	4,9	5,6	6,8	8,0
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	7,5	8,7	9,7	10,5	11,6	12,6	13,5	14,9	17,2	19,3	21,2
Contribuições previdenciárias do funcionalismo público	1,8	2,3	2,9	2,7	3,0	3,8	3,9	4,3	5,1	6,0	7,6
Impostos sobre o capital	1,7	1,8	2,0	2,3	2,7	3,5	4,3	4,5	5,9	7,4	8,4
Total (II)	24,9	29,2	34,6	38,6	44,3	51,2	58,7	63,7	75,2	87,6	100,7
CTB municipal (%)	1,7	1,7	1,8	1,8	1,9	1,9	1,9	2,0	2,0	2,1	2,3
Discrepância											
Valores absolutos (III) = (II) – (I)	(0,7)	(2,8)	(3,1)	(3,4)	(3,6)	(6,2)	(7,3)	(6,2)	-	-	-
Valores relativos (IV) = (I)/(II) – 1 (%)	-2,9	-8,7	-8,1	-8,2	-7,5	-10,8	-11,0	-8,8	-	-	-
Discrepância (exclusive contribuições previdenciárias)											
Valores absolutos	0,1	(1,8)	(2,1)	(2,2)	(2,4)	(0,9)	(1,0)	0,1	-	-	-
Valores relativos (%)	0,2	-6,3	-6,2	-5,8	-5,4	-1,8	-1,8	0,1	-	-	-

Fontes: Tabela Sinótica 20, do SCN do IBGE, e cálculos próprios.

Aparentemente, a raiz destas divergências está nas operações de correção e de imputação dos valores ausentes, implementadas com o intuito de aumentar o grau de precisão das estimativas, mas, por alterarem as informações primárias, podem ocasionar

distanciamento em relação aos números do IBGE.¹⁹ Entretanto, é digno de nota que as divergências reduziram-se bastante após 2006, quando passaram a ser inferiores a 2% em valor absoluto, após serem desconsideradas as contribuições previdenciárias do funcionalismo público.

A estratégia para a estimação mensal da CTB municipal é semelhante à adotada nos estados que não dispunham de séries mensais diretamente compatíveis aos valores anuais de referência. Os valores anuais são provenientes da tabela 3 e se faz uso das informações de indicadores relacionados para a estimação de séries mensais compatíveis. Em primeiro lugar, construíram-se indicadores mensais para componentes das receitas correntes dos municípios no período 2002-2011 (Indicador 1), principalmente a partir dos relatórios orçamentários de 3.305 municípios com informações disponíveis. Em seguida, obtiveram-se indicadores menos defasados para uma subamostra de 1.379 municípios com informações disponíveis em 2012 (Indicador 2). A cobertura deste último indicador é inferior porque, no momento da atualização do banco de dados em meados de março de 2013, uma parcela de municípios com informações disponíveis até 2011 ainda não apresentava relatórios referentes a 2012. Em termos de magnitude, o Indicador 1 representa cerca de 90% da CTB municipal no período 2006-2011 e o Indicador 2 alcança 66%.

A técnica de desagregação temporal é adotada para compatibilizar de maneira ótima o valor anual de referência ao respectivo indicador mensal do período 2006-2011 (Indicador 1) e a previsão contemporânea provê estimativas para 2012 a partir das informações do indicador mais atualizado (Indicador 2).²⁰ A abordagem para implementar as técnicas de desagregação temporal e previsão contemporânea é por modelos de espaço de estados, seguindo-se os procedimentos expostos em Orair e Silva (2012).

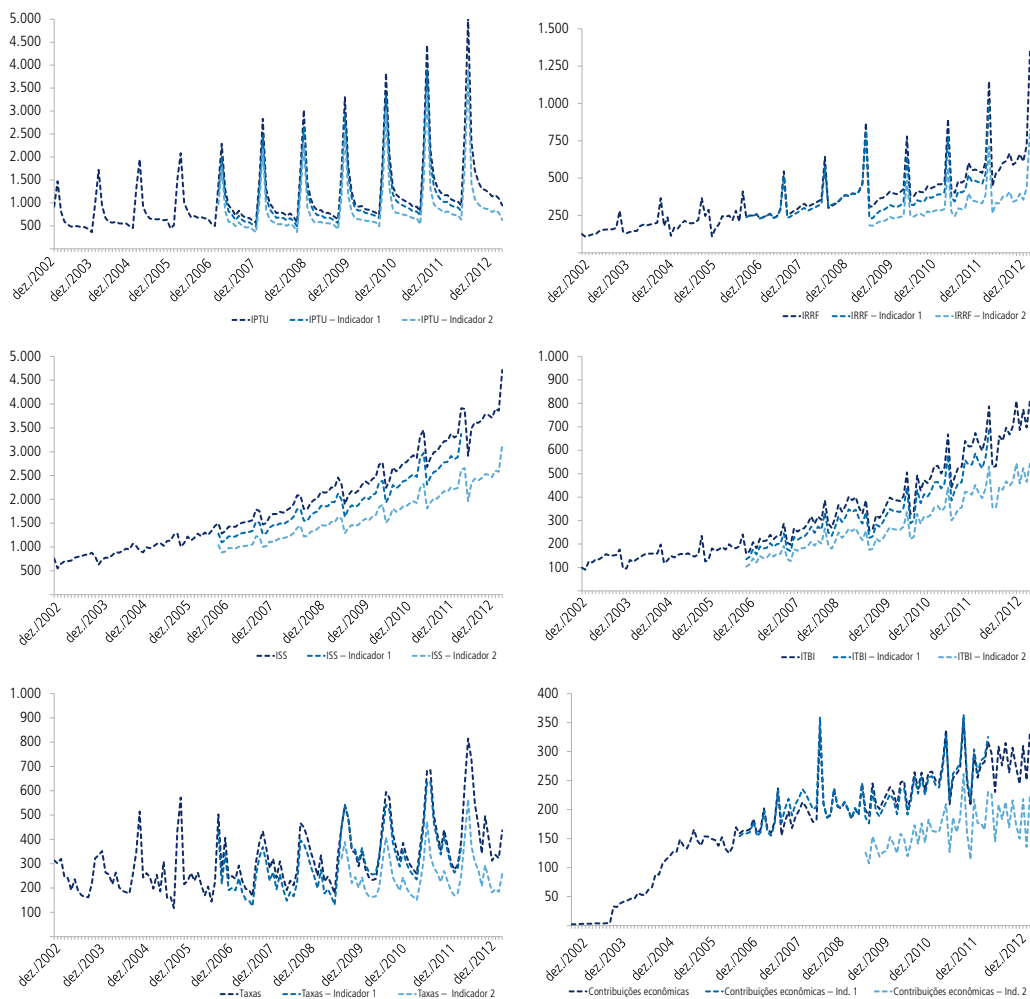
19. Por exemplo, foi feito um ajuste para reclassificar a cota-parte das compensações financeiras (*royalties*) que são contabilizadas por determinados municípios como contribuições econômicas e não transferências da União. Esta correção alcançou valores expressivos de R\$ 904,4 milhões em 2003 e R\$ 985,0 milhões em 2004 e explica grande parte das divergências. Os distintos procedimentos de imputação também parecem explicar diferenças significativas nos valores do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) apurados pelo IBGE, que mostrou valores muito elevados no período 2005-2008. Para uma discussão sobre os procedimentos de imputação, ver Orair *et al.* (2011).

20. Devido a uma mudança no SISTN, que não permitiu construir rotinas automatizadas para a coleta das informações, os indicadores relativos aos anos 2002-2005 contêm apenas municípios de grande porte. Outro aspecto a ser destacado é que o grau de abertura das informações foi se modificando ao longo do tempo, exigindo-se que alguns componentes específicos fossem obtidos por técnicas de imputação, previsão para trás (*backcasting*) ou resíduo. Para mais detalhes sobre a construção dos indicadores, ver apêndice C.

As estimativas mensais dos componentes da CTB municipal podem ser visualizadas no gráfico 3, assim como os respectivos indicadores relacionados. Esta abordagem permite estimar um indicador conjuntural dos componentes da CTB municipal que fornece estimativas para 2012 com cerca de três meses de defasagem e, assim como na esfera estadual, será revisto após serem disponibilizadas as fontes anuais mais completas referentes a 2012. O que normalmente ocorre com defasagem de aproximadamente nove meses.

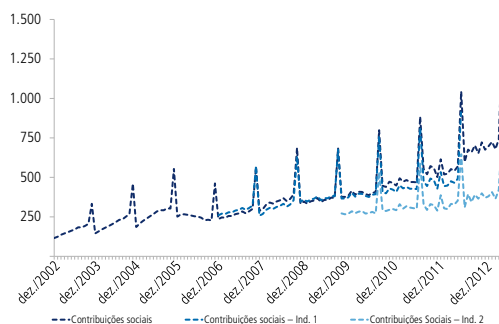
GRÁFICO 3
Séries mensais das receitas tributárias municipais (2002-2012)

(Valores nominais, em R\$ milhões)



(Continua)

(Continuação)



Elaboração dos autores.

Obs.: O Indicador 1 considera as informações da amostra de 3.305 municípios com informações disponíveis até dezembro de 2011 e o Indicador 2, da amostra mais restrita de 1.389 municípios com informações até dezembro de 2012.

2.6 Estimação da carga tributária: consolidado da administração pública

A tabela 4 apresenta os valores consolidados da CBT no período 2007-2012, considerando-se o agregado das três esferas de governo. A tabela também mostra os valores apurados pelo IBGE no SCN e pela SRFB. A SRFB apura regularmente a CTB na publicação *carga tributária no Brasil*, que normalmente é divulgada no último trimestre do ano, após a disponibilização das séries anuais de referência dos governos subnacionais pela STN, que já dispõem de valores para 2010 e 2011. Para facilitar a comparação, as estimativas próprias na tabela 5 foram reagrupadas segundo a classificação por tributo adotada nesta publicação.

Observa-se que as estimativas próprias apresentam elevado grau de precisão em relação às estimativas da SRFB, tanto no agregado quanto nos componentes específicos da CTB. O motivo para esta convergência deve-se, em grande medida, ao fato de que ambas as metodologias de estimação já incorporaram as recomendações do grupo de trabalho criado no âmbito do MF para buscar maior convergência entre os dados de carga tributária divulgados pelos diversos órgãos da administração pública federal.²¹ Por isso, os cálculos próprios e as estimativas da SRFB apresentam exatidão nas arrecadações das esferas estadual e municipal e em parcela considerável da esfera federal. As divergências remanescentes devem-se principalmente às fontes de dados primárias, já que a SRFB utiliza em alguns casos informações do fluxo de caixa (como nas contribuições previdenciárias) e com

21. O grupo, constituído por representantes de órgãos envolvidos com informações fiscais e coordenado pela SPE/MF, contou com a participação de integrantes do IBGE, SRFB, STN, Ipea, Ministério da Previdência Social (MPS) e Caixa Econômica Federal (CAIXA), entre outros. As recomendações foram no sentido de padronizar os conceitos, grau de abrangência dos tributos considerados e fontes primárias de informações.

alguns campos mais agregados (como no caso da dívida ativa), enquanto os cálculos próprios seguem os procedimentos do IBGE, que prioriza as informações dos demonstrativos contábeis. No agregado, as estimativas próprias apresentaram uma divergência média de 0,2% em relação aos montantes apurados pela SRFB.

TABELA 4
Carga tributária brasileira

(Valores nominais, em R\$ bilhões)

Classes de tributos	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Cálculos SRFB						
Tributos do governo federal	643,9	728,0	743,4	872,7	1.024,7	-
Orçamento fiscal	217,0	275,0	260,8	307,3	366,0	-
IR	159,4	192,7	190,4	212,8	255,3	-
Imposto sobre produtos industrializados	31,2	36,7	27,6	37,3	41,2	-
Imposto sobre operações financeiras	7,8	20,2	19,2	26,6	32,0	-
Impostos sobre comércio exterior	12,2	17,1	15,8	21,1	26,8	-
Taxas federais	3,3	4,1	4,1	4,8	5,7	-
Cota-parte do adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante	1,4	2,3	1,5	2,3	2,5	-
Contribuição para o custeio das pensões militares	1,3	1,5	1,7	1,9	2,0	-
Imposto territorial rural	0,3	0,4	0,4	0,5	0,6	-
Orçamento da seguridade social	319,0	375,7	397,6	467,7	543,6	-
Contribuição para a previdência social	140,4	163,4	182,0	212,0	246,0	-
Cofins	100,6	118,4	116,3	140,8	164,8	-
Contribuição social para o lucro líquido	33,2	41,7	43,2	45,7	58,6	-
Contribuição para o PIS/PASEP	25,8	30,3	30,8	40,6	42,8	-
Contribuição para a seguridade social do servidor público (CPSS)	13,9	16,1	18,5	20,8	22,6	-
Contribuições sobre a receita de concursos de prognósticos	1,9	2,0	2,5	3,1	3,4	-
Receita de participação do Seguro DPVAT	1,9	2,3	2,6	2,8	3,3	-
Contribuições rurais	0,7	0,8	0,8	0,9	1,1	-
Recolhimento do beneficiário ao fundo de saúde militar	0,7	0,7	0,8	0,9	0,9	-
Demais	107,8	77,3	85,0	97,7	115,1	-
Contribuição para o FGTS	43,6	50,5	57,2	64,3	75,0	-
Salário-educação	7,1	8,8	9,6	11,0	13,1	-
Contribuições para o Sistema S	6,6	7,8	8,5	9,9	11,7	-
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) combustíveis	7,9	5,9	4,9	7,8	9,0	-
Cide remessas	0,8	0,9	1,1	1,2	1,5	-
Contribuição sobre a receita das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações	0,9	1,1	1,1	1,2	1,4	-
Outras contribuições federais	37,2	1,7	0,7	0,8	1,3	-
Receita da dívida ativa	2,6	-0,2	0,6	0,6	0,9	-
Contribuição sobre a receita das concessionárias e permissionárias de energia elétrica	0,7	0,4	1,0	0,7	0,8	-
Cota-parte da contribuição sindical	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	-
Tributos do governo estadual	227,5	265,6	276,3	321,8	357,5	-
Tributos do governo municipal	47,2	53,7	58,8	69,6	80,7	-
Total da receita tributária (I)	918,6	1.047,2	1.078,6	1.264,1	1.463,0	-
CTB (%)	34,5	34,5	33,3	33,5	35,3	-

(Continua)

(Continuação)

Classes de tributos	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Cálculos próprios						
Tributos do governo federal	641,2	725,4	741,7	871,5	1.022,8	1.078,1
Orçamento fiscal	217,4	276,6	263,4	308,4	370,1	378,1
IR	159,7	194,1	192,7	213,7	258,9	263,2
Imposto sobre produtos industrializados	31,3	36,9	27,9	37,5	41,9	42,2
Imposto sobre operações financeiras	7,8	20,2	19,2	26,6	32,0	30,9
Impostos sobre comércio exterior	12,2	17,1	15,9	21,1	26,7	31,0
Taxas federais	3,3	4,1	4,1	4,8	5,7	5,1
Cota-parte do adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante	1,4	2,3	1,5	2,3	2,5	2,9
Contribuição para o custeio das pensões militares	1,3	1,5	1,7	1,9	2,0	2,0
Imposto territorial rural	0,3	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6
Orçamento da seguridade social	317,2	372,5	395,3	465,9	538,4	578,2
Contribuição para a previdência social	137,8	158,9	178,8	210,8	243,8	271,6
Cofins	101,1	119,2	116,9	140,4	162,9	173,3
Contribuição social para o lucro líquido	33,3	42,0	43,3	45,7	58,1	55,1
Contribuição para o PIS/PASEP	25,9	30,5	31,0	40,5	42,3	45,7
Contribuição para a seguridade social do servidor público (CPSS)	13,9	16,1	18,5	20,8	22,6	23,0
Contribuições sobre a receita de concursos de prognósticos	1,9	2,0	2,5	3,1	3,4	3,8
Receita de participação do Seguro DPVAT	1,9	2,3	2,6	2,8	3,3	3,5
Contribuições rurais	0,7	0,8	0,8	0,9	1,1	1,2
Recolhimento do Beneficiário ao Fundo de Saúde Militar	0,7	0,7	0,8	0,9	0,9	1,0
Demais	106,5	76,2	82,9	97,2	114,2	121,9
Contribuição para o FGTS	43,6	50,5	57,2	64,3	75,0	85,8
Salário educação	7,1	8,8	9,6	11,0	13,1	14,8
Contribuições para o Sistema S	6,6	7,8	8,5	9,9	11,7	13,5
Cide combustíveis	7,9	5,9	4,9	7,8	9,0	2,9
Cide remessas	0,8	0,9	1,1	1,2	1,5	2,0
Contribuição sobre a receita das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações	0,9	1,1	1,1	1,2	1,4	1,5
Outras contribuições federais	37,0	1,5	0,5	0,6	0,9	0,6
Receita da dívida ativa	1,6	-1,0	-1,3	0,2	0,3	-0,5
Contribuição sobre a receita das concessionárias e permissionárias de energia elétrica	0,7	0,4	1,0	0,7	0,8	0,9
Cota-parte da contribuição sindical	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,5
Tributos do governo estadual	227,5	265,6	276,3	321,8	357,5	393,1
Tributos do governo municipal	47,2	53,7	58,8	69,6	80,7	92,7
Total da receita tributária (II)	915,9	1.044,7	1.076,8	1.262,9	1.461,0	1.563,9
CTB (%)	34,4	34,5	33,2	33,5	35,3	35,5
Discrepância em relação aos cálculos da SRFB						
Valores absolutos (III) = (II) – (I)	(2,7)	(2,6)	(1,8)	(1,3)	(1,9)	
Valores relativos (IV) = (II)/(I) – 1 (%)	-0,298	-0,2	-0,2	-0,1	-0,1	-
Cálculos IBGE						
Total da receita tributária (V)	923,7	1.057,0	1.091,8	-	-	-
CTB (%)	34,7	34,9	33,7	-	-	-
Discrepância em relação aos cálculos do IBGE						
Valores absolutos (VI) = (II) – (V)	(7,8)	(12,3)	(15,0)	-	-	-
Valores relativos (VII) = (II)/(V) – 1 (%)	-0,8	-1,2	-1,4	-	-	-

Fontes: Tabela Sinótica 20, do SCN do IBGE, SRFB (2012a) e cálculos próprios.

Obs.: Os montantes do IRRF sobre a folha dos servidores públicos dos estados e municípios foram reclassificados como tributos do governo federal para fins de compatibilização com a classificação utilizada pela SRFB.

As divergências em relação aos números agregados do IBGE são um pouco maiores e, conforme tratado anteriormente, ocasionadas principalmente pelas descontinuidades na parcela patronal intraorçamentária das contribuições aos RPPS dos governos subnacionais. As divergências nestas contribuições foram da ordem de R\$ 10,6 bilhões em 2007, R\$ 18,0 bilhões em 2008 e R\$ 18,9 bilhões em 2009, que são montantes próximos às discrepâncias em relação aos cálculos do IBGE na tabela 4. Após sua exclusão, as divergências reduzem a menos de 1% em relação aos cálculos do IBGE. Vale enfatizar que as contribuições intraorçamentárias refletem mudanças meramente contábeis, que ocasionaram descontinuidades nas séries, e são receitas arrecadadas internamente à própria administração pública (e não recursos extraídos compulsoriamente do setor privado). Por isso, a opção do restante do texto será desconsiderar seus valores na apuração da CTB.

Feitas estas considerações, pode-se concluir que as estimativas próprias apresentaram uma aderência superior a 99% em relação às principais apurações oficiais da carga tributária brasileira, o que atesta a elevada precisão do arcabouço metodológico apresentado neste trabalho. Suas principais vantagens são fornecer estimativas na frequência mensal e com menor defasagem em relação às apurações oficiais de frequência anual.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A EVOLUÇÃO RECENTE DA CARGA TRIBUTÁRIA

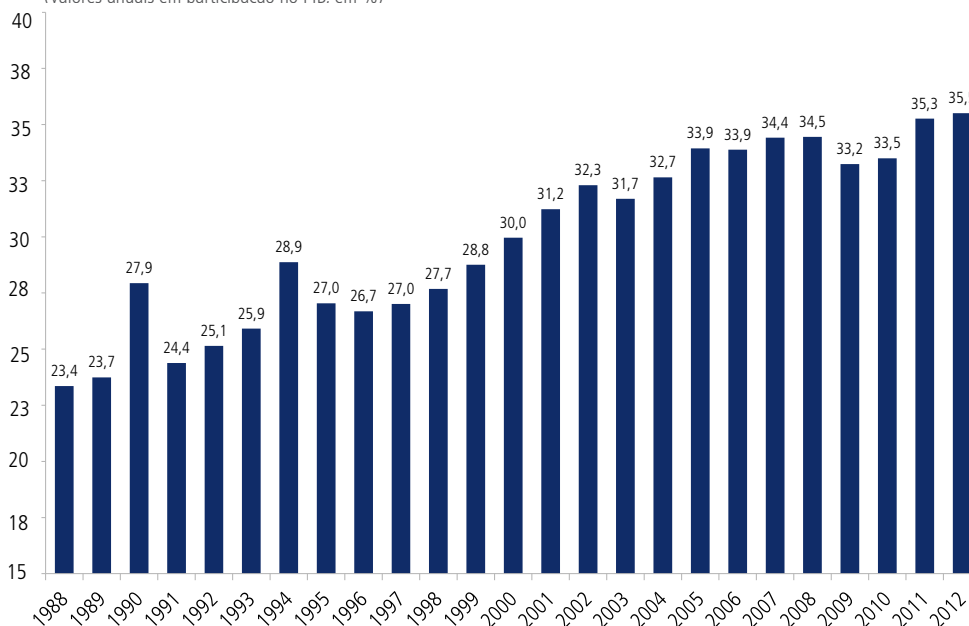
3.1 Panorama geral da dinâmica da carga tributária

O tema da carga tributária é notoriamente controverso e, em função do seu movimento de ascensão quase progressiva, que pode ser visualizado no gráfico 4, tem adquirido crescente relevância no debate sobre a política fiscal brasileira. A CTB aumentou sua participação no PIB em mais de 12 p.p. desde a CF/1988, quando saiu de níveis próximos a 23% e superou 35% do PIB em 2012. Em termos históricos, uma expansão desta

magnitude somente encontra paralelo no período 1963-1970 do regime autoritário, quando a carga cresceu cerca de 10 p.p. no PIB, ao passar do patamar próximo a 16% para pouco mais de 26%.^{22, 23}

GRÁFICO 4
CTB (1988-2012)

(Valores anuais em participação no PIB, em %)



Fontes: IBGE/Contas Nacionais e Estatísticas do Século XX, nos anos 1988 a 1994; Santos, Ribeiro e Gobetti (2008), nos anos 1995 a 2001; e cálculos próprios, de 2002 a 2012. Elaboração dos autores.

Este fenômeno é bastante particular e foi abordado em diversos estudos como Giambiagi (2002, 2006, 2008), Khair, Araújo e Afonso (2005), Afonso, Soares e Castro (2013), Rezende, Oliveira e Araújo (2008), Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) e Santos e Gentil (2009), *inter alia*. As análises parecem convergir ao enfatizarem o papel desempenhado pelas onerações tributárias, principalmente das contribuições sociais, no

22. Não se deve negligenciar o movimento compensatório de expansão das transferências de assistência e previdência social, que saíram de algo próximo a 9% em 1988 para 16% do PIB em 2012, diferentemente do período do governo militar quando eram pouco expressivas. Daí que a carga tributária líquida, após serem deduzidas as transferências, manteve-se relativamente estabilizada em torno de 14% do PIB até 1998. É somente a partir de 1999 que há uma inflexão para uma tendência de crescimento até os níveis atuais, próximos a 20% do PIB.

23. Para uma análise das tendências históricas desde o pós-guerra, ver Varsano *et al.* (1998). Varsano (1996) e Oliveira (2010) também discutem a evolução histórica do sistema tributário brasileiro.

processo de evolução da CTB após a CF/1988.²⁴ É possível, entretanto, identificar uma reorientação do móvel por trás destas medidas ao longo do tempo. De início, a elevação da CTB processou-se pelas sucessivas regulamentações de contribuições sociais com o objetivo de custear as despesas de seguridade social, conforme abordado por Varsano (1996), Varsano *et al.* (1998), Oliveira (2010) e Rezende, Oliveira e Araújo (2008).

Os autores destacam, por um lado, a ampliação das obrigações do Estado brasileiro desde a CF/1988, ao se promover ampliação e universalização dos direitos sociais da população, mediante a incorporação do conceito de seguridade social (que engloba as áreas de saúde, previdência e assistência social em substituição ao conceito mais restrito de proteção social) e de dispositivos como a instituição do piso do salário mínimo (SM) aos benefícios sociais. De outro, as reformas promovidas pela CF/1988 restringiram os recursos disponíveis para a União, via limitação das suas bases tributáveis e ampliação dos montantes de recursos repartidos com os governos subnacionais. O mecanismo encontrado para equacionar este descompasso e reverter o processo de descentralização tributária foi pelo recurso às contribuições sociais, não compartilhadas com governos subnacionais e vinculadas às despesas de seguridade social, e consequente ampliação da carga tributária.

A reorientação ocorre na medida em que o programa de ajuste das contas públicas tornou-se um imperativo, após a negociação do acordo com o FMI em 1999 e a adoção do regime de metas fiscais formais de superávit primário que está vigente até os dias atuais. A política fiscal sofreu uma profunda modificação neste novo regime, quando o superávit primário das administrações públicas saiu de um patamar próximo a zero no fim de 1998 para superar 3% do PIB em 2003. As análises passam então a destacar o padrão de ajuste fiscal do período, que ocorreu predominantemente pela expansão das receitas (Giambiagi, 2002, 2006, 2008; Rezende, Oliveira e Araújo, 2008; Santos e Gentil, 2009; Oliveira, 2010). As onerações das contribuições sociais mantêm-se como alvo preferencial dos administradores tributários em virtude de suas características extraordinárias – não compartilhadas com estados e municípios, não submetidas aos princípios da anualidade e não cumulatividade e mais facilidades administrativa

24. Ao longo deste trabalho, o termo oneração tributária será utilizado para se referir às modificações na legislação responsáveis pela criação ou majoração de alíquotas e de bases de incidência dos tributos. Por oposição, o termo desoneração tributária corresponderá a eliminações ou reduções de alíquotas e bases de incidência dos tributos, incluindo-se deduções e regimes especiais de tributação que sejam equivalentes a reduções de alíquotas ou bases de incidência.

e de aprovação – e da instituição de instrumentos de desvinculação parcial das suas receitas. Mas se reorientam para o duplo objetivo de: *i*) propiciar receitas adicionais para sustentar o ajuste fiscal; e *ii*) financiar as despesas da área social, em face das novas necessidades de recursos das políticas de ampliação do SM e dos programas sociais de transferência de renda (Rezende, Oliveira e Araújo, 2008).

Santos e Gentil (2009) observam ainda que os aumentos legislados na carga tributária não ocorreram de maneira progressiva, mas principalmente em meio às crises cambiais de 1999 e 2002-2003. Os autores identificam um caráter pró-cíclico do padrão de ajuste fiscal, sob o qual as onerações tributárias são propostas mais frequentemente nas situações emergenciais, quando se deseja ampliar o resultado primário em resposta a desequilíbrios patrimoniais e nos fluxos de despesas financeiras da dívida pública e com repercussões negativas no nível de atividade econômica. A importância destes desequilíbrios na orientação da política fiscal pós-1999 – que podem ser considerados determinantes fundamentais dos ajustes fiscais e, devido ao padrão de ajuste prevalente no período, do processo de elevação da carga tributária – também é destacada nas análises de Giambiagi (2002), Rezende, Oliveira e Araújo (2008) e Oliveira (2010) e corroborada pelas abordagens empíricas de De Mello (2005) e Santos, Ribeiro e Gobetti (2008).²⁵

Pode-se, assim, afirmar que as principais análises são unânimes ao atribuir a escalada da CTB desde 1988 prioritariamente aos aumentos legislados dos tributos e preferencialmente das contribuições sociais para fins de financiamento da seguridade social e, no período mais recente, provisão de recursos adicionais para sustentar o ajuste fiscal. O que não implica negar algumas controvérsias na literatura sobre as causas e consequências deste fenômeno. Nas abordagens mais convencionais de autores como Rezende, Oliveira e Araújo (2008) e Giambiagi (2002, 2006, 2008), a causa fundamental da elevação da carga tributária é atribuída à própria política fiscal – devido às suas rigidezes, incapacidade de contenção de despesas, principalmente dos gastos de seguridade social e custeio da máquina pública, e geração de desequilíbrios fiscais. Por

25. De Mello (2005) estima uma função de reação fiscal que mostra que a política fiscal brasileira no período 1999-2004 respondeu com mais intensidade ao aumento da dívida pública do que no período 1995-1997. Por sua vez, Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) modelam a dinâmica da carga tributária por técnicas não lineares e seus resultados indicam que, no regime de sucessivas crises cambiais e externas que prevaleceu no período 1998-2003, a dinâmica da carga tributária mostrou-se mais sensível às variações da dívida pública e descolada do nível de atividade econômica.

sua vez, autores de perfis mais heterodoxos como Lopreato (2002, 2006) e Santos e Gentil (2009) argumentam que a política fiscal ocupou um papel subordinado nas inter-relações com as políticas monetária e cambial. Segundo estas análises, a raiz dos desequilíbrios fiscais e os determinantes fundamentais da condução da política fiscal encontram-se na má gestão das demais políticas macroeconômicas, que aumentou o grau de exposição da economia brasileira às crises e exigiu a manutenção de elevados patamares da taxa básica de juros que remunera os detentores de títulos da dívida pública.²⁶

A despeito destas controvérsias, há uma convergência entre os diversos analistas da política fiscal que enfatizam o papel dos aumentos legislados dos tributos e preferencialmente das contribuições sociais para explicar a escalada da CTB no período pós-1988, sejam estes orientados ao financiamento da seguridade social ou para sustentar o ajuste fiscal. Esta linha de argumentação parece bastante razoável para explicar as inúmeras modificações na legislação tributária dos anos 2002 e 2003, mas cujos efeitos se fizeram sentir mais intensamente a partir de 2004. Sem realizar uma lista extensa, destacam-se as mudanças no regime de tributação do PIS/PASEP-Cofins, sobretudo com a instituição da tributação de valor adicionado sobre importações, e nas contribuições previdenciárias do funcionalismo público.²⁷ Entre os principais objetivos das onerações tributárias do período 2002-2004, ainda se pode identificar a necessidade de ampliar a arrecadação e o resultado primário em resposta aos desajustes patrimoniais na dívida pública após a crise cambial de 2002, mantendo-se as características do padrão de ajuste que caracterizou a política fiscal do período anterior (Giambiagi, 2006; Rezende, Oliveira e Araújo, 2008; Santos e Gentil, 2009).

Ressalta-se, entretanto, que a CTB manteve sua escalada ascendente mesmo após este período de predomínio das onerações tributárias. Como se pode visualizar de maneira mais clara nas séries mensais do gráfico 5, a CTB cresceu significativamente entre 2004

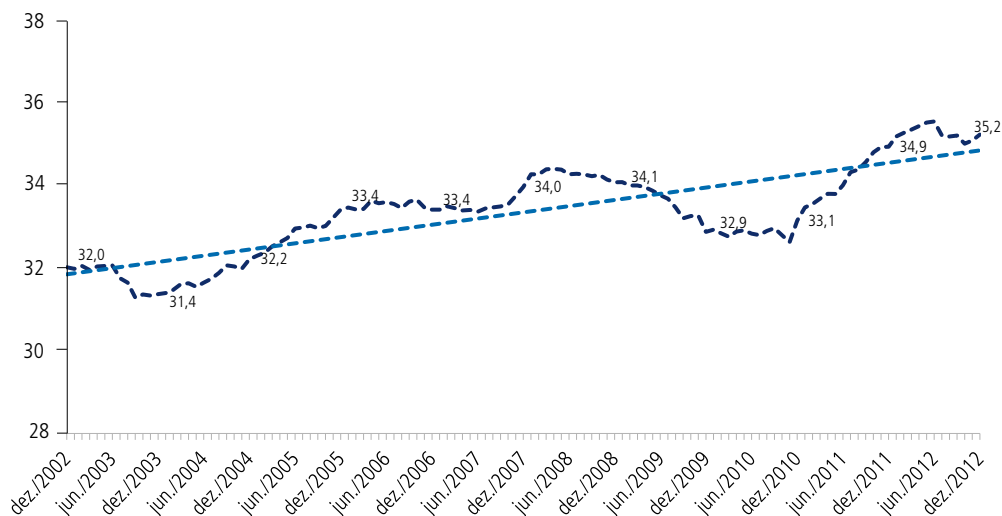
26. Em relação às controvérsias sobre as consequências do mesmo fenômeno, Rezende, Oliveira e Araujo (2008) enfatizam as distorções sobre a competitividade, custos de eficiência econômica, caráter temporário do ajuste fiscal ("efeito cremalheira") e efeito anticrescimento do processo de elevações sucessivas das contribuições cumulativas. Entretanto, Santos e Gentil (2009) destacam sua importância na manutenção da estabilidade macroeconômica e melhoria na distribuição da renda, ao viabilizar o aumento das transferências públicas às famílias mais pobres do país.

27. Khair, Araújo e Afonso (2005) apresentam uma análise detalhada dos fatores que influenciaram a carga tributária nos anos 2002-2004.

e meados de 2008, quando passou de 31,4% para 34,4% do PIB.²⁸ Este movimento foi interrompido temporariamente pelos impactos da desaceleração econômica com o contágio da crise internacional e do pacote de desonerações tributárias adotado pelo governo. Superados os efeitos mais severos da crise e iniciado o desmonte do pacote de desonerações tributárias anticíclicas, a série da CTB respondeu rapidamente desde o último trimestre de 2010 até alcançar o recorde histórico de 35,5% do PIB em meados de 2012, segundo o indicador conjuntural estimado neste trabalho.

GRÁFICO 5
CTB em frequência mensal (2002-2012)

(Valores anualizados em participação, em % do PIB)



Fontes: Indicador mensal do PIB do Banco Central do Brasil (BCB) e cálculos próprios da carga tributária.

Elaboração dos autores.

Obs.: Não inclui as contribuições patronais aos RPPS.

A segunda metade de 2012 foi caracterizada por uma ligeira reversão no nível da CTB, que terminou o ano em 35,2% do PIB. Afonso, Castro e Matos (2013) já haviam antecipado a inflexão da carga tributária no segundo semestre de 2012. As oscilações e mesmo sua ligeira queda no período mais recente podem ser atribuídas aos pagamentos de parcelamentos de tributos relacionados ao Refis da crise, às flutuações no nível da

28. Conforme observado na seção 2, o indicador mensal da CTB não inclui as contribuições patronais ao RPPS, que estão sujeitas a discontinuidades e não refletem um maior volume de recursos arrecadados compulsoriamente do setor privado. Por isto, as informações do gráfico 5 e do restante deste trabalho são ligeiramente inferiores às do gráfico 4.

atividade econômica e aos crescentes volumes de desonerações.²⁹ Alguns destes aspectos serão abordados mais adiante. Por enquanto, vale apenas destacar que o patamar de 35,2% alcançado em 2012 é o mais elevado para o mês de dezembro da série histórica.

É importante ter em mente que os fatores por trás da elevação da CTB desde 2004 possuem um caráter distinto daqueles que prevaleceram no período anterior. A resposta à crise cambial de 2008 ocorreu pela adoção de um pacote de desonerações tributárias – principalmente a redução das alíquotas do IOF sobre o crédito e do IPI sobre bens de consumo duráveis e materiais de construção – e pela redução do superávit primário do setor público em 2009, ainda que tenham sido parcialmente revertidos no ano seguinte. É claro que ocorreram medidas pontuais de onerações tributárias desde 2004, como é o caso dos aumentos das alíquotas do IOF – no fim de 2007, com o intuito de compensar parcialmente o fim da CPMF e, mais recentemente, sucessivas medidas com o objetivo de reorientar as operações financeiras para um perfil de maior maturidade – e da CSLL cobrada das instituições financeiras em 2009.

Em contrapartida, podem-se apontar inúmeras medidas em sentido contrário. O período após 2004 tem sido caracterizado por desonerações tributárias vinculadas tanto à política fiscal anticíclica quanto a medidas de caráter mais permanente de estímulo aos investimentos em bens de capital, inovação, exportações e setores produtivos específicos, além das reduções de alíquotas da Cide e do fim de uma contribuição (CPMF). Tais medidas foram particularmente importantes durante o enfrentamento da crise internacional no Brasil entre os anos 2008-2009, mas não se esgotaram neste período. Como se pode observar na tabela 5, as desonerações tributárias instituídas desde 2007, apesar da redução temporária em 2010 e 2011, alcançaram patamares bastante elevados e estimados em R\$ 65,6 bilhões em 2012. As perspectivas atuais são de que estes patamares se mantenham nos próximos anos em função das desonerações já instituídas e das novas medidas em curso (por exemplo, a recente redução a zero de tributos federais sobre produtos da cesta básica).

29. A oscilação da CTB nos anos 2009-2011 foi influenciada pelo Refis da crise (Lei nº 11.941/2009), que alterou a legislação para prover melhores condições de pagamento de débitos tributários (isenções, descontos e/ou parcelamentos). As condições favoráveis levaram muitas empresas a aderirem ao plano de refinanciamento e/ou saldarem suas dívidas tributárias, inclusive elevando extraordinariamente a arrecadação no fim de 2009 em cerca de R\$ 3 bilhões. As dívidas tributárias do refinanciamento foram consolidadas somente em 2011, o que fez com que os pagamentos de 2010 ficassem em patamares mínimos e que ocorresse forte recuperação em 2011, diante da arrecadação extraordinária dos débitos consolidados (cerca de R\$ 6,8 bilhões) e restabelecimento do fluxo normal de pagamentos. Isto fez com que as receitas dos parcelamentos aumentassem de R\$ 5,6 bilhões em 2010 para R\$ 17,1 bilhões em 2011, concentradas principalmente nos tributos sobre o lucro e faturamento das empresas. SRFB (2012a) mostra que os parcelamentos explicam a maior parte da expansão da CTB em 2011.

TABELA 5
Estimativas de desonerações tributárias do governo federal

(Valores em R\$ bilhões)

Estimativas SRFB	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Instituídas em 2007	2,5	4,9	5,6					
Instituídas em 2008		5,8	23,5	17,6	9,0	7,9		
Instituídas em 2009			5,0	7,6	5,6	7,4		
Instituídas em 2010				2,3	7,1	3,9	2,7	
Instituídas em 2011					4,5	34,5	15,9	
Instituídas em 2012						11,9	39,9	40,0
Total	2,5	10,7	34,1	27,5	26,2	65,6	58,5	40,0

Fonte: Dados dos relatórios de avaliação do cumprimento das metas fiscais e da SRFB.
Elaboração dos autores.

A tabela 6 apresenta as principais desonerações tributárias instituídas pelo governo federal desde 2010 e permite traçar uma caracterização da política tributária do período. Em primeiro lugar, esta política foi marcada pelas sucessivas prorrogações das medidas do pacote de desonerações anticíclicas, como as reduções de alíquotas sobre bens duráveis (veículos e eletrodomésticos) e produtos da construção civil, com o intuito de reativar o nível de atividade econômica que se desacelerou novamente após 2010. É possível que haja um processo de reversão gradual destas medidas nos próximos anos, mas em muitos casos devem permanecer alíquotas inferiores às observadas antes da crise de 2008. Todavia, tais medidas de caráter temporário perderam importância em relação ao total das desonerações. As mais recentes medidas de desonerações relacionam-se mais a questões estruturais de promoção dos investimentos e políticas setoriais e tecnológicas do que a medidas conjunturais da política fiscal anticíclica, entre as quais se destacam as desonerações orientadas para setores produtivos específicos, principalmente na indústria, e estímulos a investimentos em bens de capital e inovação que estão apresentados na tabela 6. Por fim, um aspecto adicional relevante da política tributária do período foi o recorrente recurso às desonerações da Cide com o intuito de prover um instrumento adicional para a política de combate à inflação.

TABELA 6
Estimativas das principais desonerações tributárias instituídas pelo governo federal desde 2010

(Valores em R\$ bilhões)

Tributo	Descrição	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Cide	Redução de alíquotas sobre combustíveis (gasolina e diesel)	0,4	0,4	8,9	15,5	11,4	36,5
IPI	Prorrogação da desoneração de IPI sobre bens de capital	0,4	1,0	1,0	1,1	1,2	4,7
IPI	Reduções e prorrogações de IPI sobre veículos (automóveis, utilitários comerciais e caminhões)	0,4	0,9	3,8	3,0	1,1	9,2
IPI	Prorrogação da desoneração da linha branca (geladeira, freezer, fogão, máquina de lavar etc.)	-	-	1,0	0,9	0,9	2,7
IPI	Prorrogação da desoneração de IPI sobre materiais da construção civil e móveis	1,0	2,0	3,1	2,8	2,0	11,0
IOF	Redução do IOF sobre operações de crédito de pessoa física	-	-	3,8	5,3	3,6	12,7
Contribuição previdenciária	Diminuições de alíquotas e/ou alterações na base de cálculo da folha para faturamento ou receita bruta para pequenos empresários, setores de tecnologia da informação, segmentos da indústria (móveis, confecções etc.) e construção civil	-	0,4	2,4	5,9	7,8	16,6
II, IRPJ, IRRF, IOF, IPI, CSLL, PIS/Cofins, PIS/Cofins-Importação, Cide, Contribuição previdenciária patronal e contribuições de terceiros	Regimes especiais de tributação e desonerações para promoção das exportações e de investimentos em setores específicos e/ou relacionados à política de incentivo à inovação (Reintegra, Inovar-Auto, Reporto, RETID ¹ , Renuclear, REIF ² , RET ³ , Programa de Inclusão Digital, etc.)	0,1	2,3	6,3	5,2	5,0	18,9
IRPJ e PIS/Cofins	Depreciação acelerada e redução do prazo de apropriação dos créditos sobre a aquisição de bens de capital	-	0,3	7,6	2,0	1,4	11,2
IPI e PIS/Cofins	Redução de alíquotas para produtos da cesta básica	-	-	-	5,5	7,4	12,9
IRPF e IRRF	Correção da tabela do IRPF	-	1,6	2,4	2,6	-	6,6
Simplex Nacional	Aumento dos limites das faixas de tributação do Simplex Nacional	-	-	5,3	5,9	-	11,2
PIS/Cofins	Manutenção das receitas de obras de construção civil no regime cumulativo	-	1,6	1,8	1,8	-	5,2
Total		2,2	10,7	47,3	57,3	41,8	159,3

Fonte: Dados dos relatórios de avaliação do cumprimento das metas fiscais.

Elaboração dos autores.

Notas: ¹Regime Especial Tributário para Indústria de Defesa (RETID).

²Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes (REIF).

³Regime Especial de Tributação (RET).

Do exposto até aqui, não parece correto concluir que a política tributária desde 2004 caracterizou-se se pelo predomínio das onerações ou mesmo que estas tenham sido as principais responsáveis pela elevação da CTB. A análise sugere que as medidas pontuais de onerações tributárias foram ao menos neutralizadas por medidas no sentido contrário e que o período no qual predominavam aumentos da CTB por onerações tributárias encerrou-se em 2004. Ademais, a política tributária do período mais recente vem se caracterizando não somente pelos elevados volumes de desonerações como também pelo caráter cada vez mais permanente destas medidas, no âmbito das políticas setoriais e tecnológicas e de promoção dos investimentos.

Este panorama geral da política tributária desde 2004 indica uma inflexão em relação aos fatores determinantes da elevação da carga tributária que torna incompleto o argumento básico dos analistas da política fiscal – segundo o qual a escalada da CTB se processou prioritariamente por aumentos legislados dos tributos, sob o duplo propósito de financiar a seguridade social e, principalmente nos momentos de crise, o ajuste fiscal de caráter pró-cíclico.³⁰ Esta possível inflexão tem sido pouco explorada na literatura sobre o tema, com a principal exceção de Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) que utilizam técnicas não lineares para modelar a dinâmica da carga tributária e identificam uma mudança de regime no período 2004-2007. Os resultados encontrados por estes autores indicam que a CTB respondeu mais intensamente ao nível de atividade econômica no regime que prevaleceu após 2004, em relação ao regime anterior caracterizado por maior sensibilidade à dívida pública e pouca influência do PIB. A partir destes resultados, os autores conjecturam que a elevação da CTB após 2004 está relacionada ao aumento da lucratividade das empresas e ao ainda pouco compreendido processo recente de diminuição do grau de informalidade da economia brasileira e em particular do mercado de trabalho.

Para avançar nesta reflexão, a subseção 3.2 procura identificar os principais componentes responsáveis pela elevação da carga tributária e explorar suas relações com as bases econômicas de incidência, dedicando-se, assim, a um aparente paradoxo pouco tratado na literatura: por que a carga tributária tem crescido em meio a significativas desonerações?

3.2 Análise por bases de incidência

Esta subseção analisa a evolução dos componentes da CTB de acordo com a classificação apresentada na subseção 2.2, que está referenciada no novo sistema de estatísticas fiscais (FMI, 2001; STN, 2012), desenhado para a análise fiscal e cujos critérios se aproximam das bases econômicas de incidência dos tributos.³¹ As estimativas apresentadas na tabela 5 e no gráfico 6 indicam uma trajetória bastante diferenciada entre os diversos componentes da CTB e nos subperíodos 2002-2007 e 2007-2012.

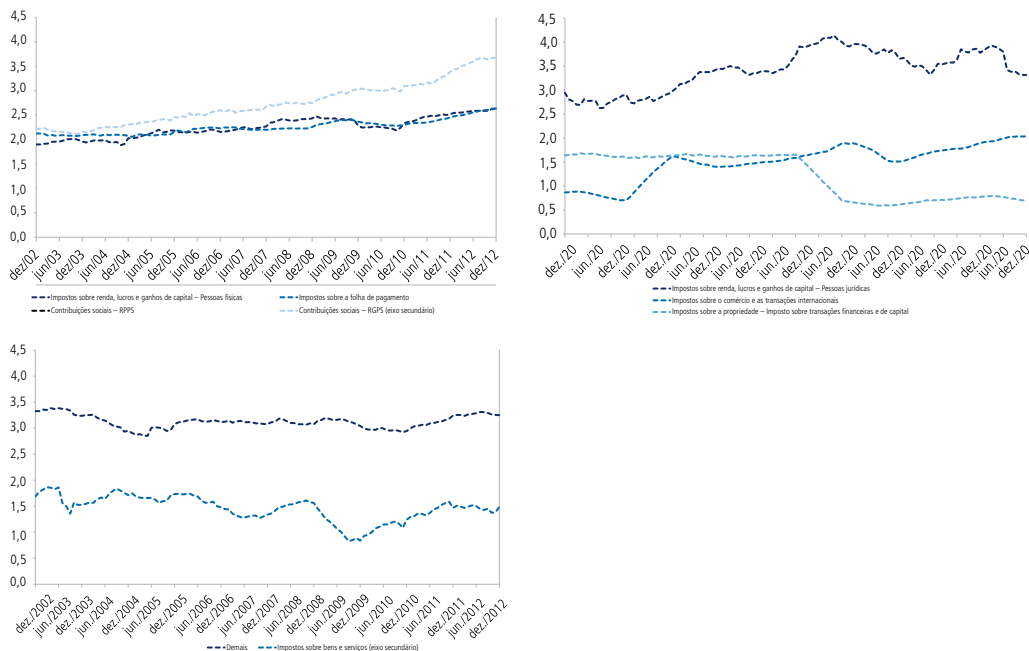
30. O que não invalida esta linha de argumentação para explicar a dinâmica da CTB desde a CF/1988, mas apenas requer a inclusão de elementos adicionais para o período mais recente.

31. As classes de receitas são as mesmas do quadro 2, com exceção das contribuições sociais que estão desagregadas entre RGPS e RPPS.

GRÁFICO 6

Componentes da carga tributária

(Valores anualizados em participação, em % do PIB)



Fontes: Indicador mensal do PIB do BCB e estimativas próprias da CTB. Elaboração dos autores.

Em primeiro lugar, os *impostos sobre a folha de pagamento* e as *contribuições sociais* cresceram progressivamente ao longo de todo o período e explicam uma parcela considerável da expansão da CTB. Os *impostos sobre a folha de pagamento* aumentaram sua participação no PIB em 0,5 p.p. no período 2002-2012, as *contribuições sociais do RGPS* em 1,5 p.p. e as *contribuições sociais do RPSS* em 0,2 p.p. Esta trajetória assemelha-se à observada nos *Impostos sobre a renda, lucro e ganhos de capital – pessoas físicas*, que mostrou crescimento em quase todos os anos (com única exceção de 2009) e avançou 0,7 p.p. no mesmo período. O acréscimo na participação destes tributos no PIB, que possuem a característica comum de incidirem principalmente sobre os rendimentos do trabalho, totaliza 2,9 p.p. em pouco mais de dez anos e responde quase integralmente pela elevação de 3,2 p.p. observada na CTB no período 2002-2012, ainda que sua importância seja diferenciada nos subperíodos intermediários. Estes tributos cresceram mais do que a própria CTB durante o período 2007-2012 (1,9 p.p. e 1,3 p.p., respectivamente) e respondem por pouco mais de metade do crescimento total da CTB no período 2002-2007 (1,0 p.p. e 1,9 p.p.), como se pode verificar na tabela 7.

TABELA 7
CTB por bases de incidência (2002-2012)

Carga tributária por bases de incidência	Participação no PIB (%)											Variação		
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2002-2007	2007-2012	2002-2012
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Pessoas físicas	1,9	2,0	2,0	2,2	2,2	2,3	2,4	2,3	2,3	2,5	2,6	0,4	0,4	0,7
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Pessoas jurídicas	2,9	2,8	2,8	3,4	3,3	3,7	4,0	3,8	3,4	3,8	3,3	0,8	-0,4	0,4
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Não classificáveis	1,6	1,6	1,3	1,4	1,4	1,3	1,3	1,2	1,1	1,4	1,3	-0,4	0,0	-0,4
Impostos sobre a folha de pagamento	2,1	2,1	2,1	2,2	2,2	2,2	2,3	2,4	2,3	2,4	2,6	0,1	0,4	0,5
Contribuições sociais - RGPS	4,7	4,7	4,8	5,0	5,1	5,2	5,2	5,5	5,6	5,9	6,2	0,5	1,0	1,5
Contribuições sociais - RPPS	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	1,0	0,1	0,1	0,2
Impostos sobre a propriedade - Transações financeiras e de capital	1,6	1,6	1,6	1,6	1,6	1,7	0,7	0,6	0,7	0,8	0,7	0,0	-1,0	-0,9
Impostos sobre a propriedade - Demais	1,2	1,1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	1,4	0,1	0,2	0,2
Impostos sobre o comércio e as transações internacionais	0,9	0,7	1,4	1,4	1,5	1,6	1,9	1,5	1,7	1,9	2,0	0,7	0,5	1,2
Impostos sobre bens e serviços	13,7	13,5	13,7	13,7	13,5	13,3	13,6	12,8	13,2	13,5	13,5	-0,3	0,2	-0,2
Taxas administrativas	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,5	0,6	0,0	0,1	0,1
Outros impostos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	(0,0)	(0,0)	0,0	0,0	(0,0)	0,0	-0,1	0,0
CTB	32,0	31,4	32,2	33,4	33,4	34,0	34,1	32,9	33,1	34,9	35,2	1,9	1,3	3,2
	Valores nominais (R\$ bilhões)											Taxa de crescimento (a.a.) (%)		
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Pessoas físicas	28,1	33,3	39,3	46,8	51,1	60,3	73,8	73,9	87,8	104,3	116,0	16,5	14,0	15,3
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Pessoas jurídicas	43,5	46,8	54,5	72,4	78,6	99,1	121,5	122,3	128,9	156,5	145,9	17,9	8,0	12,9
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital - Não classificáveis	24,4	27,2	25,8	29,9	32,7	33,7	40,8	39,8	42,7	56,2	56,4	6,7	10,9	8,8
Impostos sobre a folha de pagamento	31,3	35,5	40,2	46,2	52,8	58,5	68,4	76,6	86,7	101,5	116,0	13,3	14,7	14,0
Contribuições sociais - RGPS	69,7	79,3	93,2	106,6	120,9	137,8	158,9	178,8	210,8	243,8	271,6	14,6	14,5	14,6
Contribuições sociais - RPPS	12,0	13,2	16,5	18,4	21,5	24,8	27,4	30,0	34,0	38,1	43,7	15,5	12,1	13,8
Impostos sobre a propriedade - Transações financeiras e de capital	24,3	27,4	31,6	35,0	38,7	44,1	21,1	19,2	26,5	32,0	30,6	12,7	-7,1	2,4
Impostos sobre a propriedade - Demais	17,1	19,5	21,8	24,7	28,3	32,7	37,4	42,2	48,1	54,9	61,6	13,8	13,5	13,6
Impostos sobre o comércio e as transações internacionais	12,8	12,7	26,4	31,1	34,8	42,2	57,3	49,5	64,8	78,5	89,6	27,0	16,3	21,5
Impostos sobre bens e serviços	202,3	230,0	266,2	294,9	319,4	355,0	411,2	415,9	499,1	557,9	593,9	11,9	10,8	11,4
Taxas administrativas	7,2	8,2	9,5	11,2	12,5	13,9	16,1	17,8	19,9	22,8	25,5	14,1	13,0	13,5
Outros impostos	0,5	0,1	0,1	0,3	0,3	1,6	(1,0)	(1,3)	0,2	0,3	(0,5)	-	-	-
Receitas tributárias	473,1	533,1	625,3	717,3	791,5	903,6	1.032,9	1.064,6	1.249,5	1.446,8	1.550,4	13,8	11,4	12,6

Fontes: IBGE/Contas Nacionais e cálculos próprios da CTB.

Elaboração dos autores.

Obs.: Não inclui as contribuições patronais intracomerciais.

Nota-se que a dinâmica da arrecadação não parece dissociada dos rendimentos do trabalho na economia brasileira. O período recente caracterizou-se por uma inflexão na participação da renda dos empregados no PIB que, segundo os dados das Contas Nacionais disponíveis até 2009, aumentou 4,3 p.p. entre 2004 e 2009 (passando de 39,3% para 43,6% do total do PIB), diferentemente do período anterior quando a remuneração dos empregados perdia participação no total da renda. O avanço da renda do trabalho ocorreu em simultâneo à ampliação da parcela de ocupações com vínculos formais, que passou de 40,8% para 47% do total das ocupações no mesmo período, de acordo com as contas nacionais. De fato, a taxa de crescimento dos salários de 13,2% ao ano (a.a.), observada no período 2004-2009, não parece distante da taxa anual de 13,7% a.a. para o crescimento dos impostos sobre os rendimentos do trabalho no mesmo período. Sobretudo quando se considera que houve uma expansão mais que proporcional das ocupações com vínculo formal, o que pode ser um indicativo de que a massa de rendimentos do trabalho passível de tributação tenha ampliado seu peso em relação aos rendimentos dos trabalhadores não formalizados e menos sujeitos à tributação.³²

As informações da Pesquisa Mensal de Emprego (PME), que cobrem apenas seis regiões metropolitanas (RMs) e estão disponíveis para o período mais recente, também fornecem indícios na mesma direção. No período 2009-2012, a arrecadação dos impostos que incidem principalmente sobre a renda do trabalho cresceu 15,1% a.a., ao mesmo tempo em que os rendimentos do trabalho principal dos ocupados cresceram 12,4% a.a. e os empregados com vínculo aumentaram seu peso no total das ocupações de 61,8% para 63,9%. É natural, portanto, que, diante das características do padrão de crescimento econômico dos últimos anos – no qual a renda do trabalho cresce mais rapidamente e coincide com o aumento do grau de formalização das ocupações –, a base de incidência dos tributos sobre a renda do trabalho cresça mais rapidamente do que o PIB e impulse a arrecadação.

Uma segunda classe de tributos que contribuiu de maneira importante para a elevação da CTB são os *impostos sobre a renda, lucro e ganhos de capital – pessoa jurídica*. Entretanto, a trajetória observada na arrecadação destes tributos, cuja base de incidência é o lucro das empresas, foi bastante distinta daqueles que incidem sobre

32. Há que se considerar que impostos como o IRPF possuem alíquotas progressivas que, tudo mais constante, crescem mais que proporcionalmente com a expansão dos rendimentos médios (visto que seus limites de isenção apenas repuseram a inflação nos últimos anos).

os rendimentos do trabalho. Seu avanço em proporção ao PIB esteve concentrado no período 2004-2008, quando saíram de 2,8% até superar 4% do PIB em meados de 2008, como se pode observar no gráfico 6. Após o contágio da crise internacional na economia brasileira em 2008, a arrecadação sofreu uma queda muito intensa e, desde então, vem apresentando acentuada volatilidade.

Em geral, a arrecadação sobre o lucro das empresas responde de maneira mais elástica às flutuações econômicas e com certa defasagem porque uma parcela considerável da sua base tributável tem como referência o exercício fiscal do ano anterior e/ou está sujeita aos ajustes anuais dos balanços das empresas. Daí que a volatilidade na arrecadação pode ser parcialmente atribuída aos efeitos defasados das oscilações nos níveis de atividade econômica, em decorrência da desaceleração pós-crise de 2008 e ao mais recente miniciclo da economia brasileira caracterizado por uma aceleração entre os anos 2009 e 2010 que foi sucedida por nova fase depressiva. Mas não se deve negligenciar a influência de eventos atípicos, como o Refis da crise e outros pagamentos extraordinários, e, além disso, a própria redução nos níveis gerais de lucratividade das grandes empresas após a crise internacional e as crescentes desonerações para a promoção dos investimentos que vêm reduzindo a base de incidência dos impostos sobre o lucro.³³ Considerando-se o período 2007-2012, os impostos sobre o lucro causaram grandes flutuações na CTB, mas são pouco relevantes para explicar sua tendência de crescimento, tendo inclusive contribuído para a queda da CTB (reduziram-se em 0,4 p.p. do PIB). Diferentemente do período anterior, quando contribuíram de maneira relevante para o aumento da carga tributária, apresentando um acréscimo de 0,8 p.p. no PIB ou cerca de dois quintos do aumento total de 1,9 p.p. da CTB nos anos 2002-2007.

Uma hipótese para explicar esta trajetória é que há uma relação não linear entre a arrecadação dos impostos sobre o lucro das empresas e o produto, a qual está sujeita a momentos de descolamento que ampliam a volatilidade da arrecadação, a exemplo do que ocorreu no período 2004-2008 e se reverteu após o contágio da economia brasileira pela crise internacional em 2008. É possível ainda avançar duas hipóteses adicionais que potencialmente explicam este descolamento entre a arrecadação e os fluxos de renda. Uma primeira diz respeito aos efeitos dos ciclos de crescimento econômico no Brasil

33. Ver a nota de rodapé 28 sobre o Refis da crise e a tabela 6 relacionada às desonerações. Outro efeito extraordinário na arrecadação sobre o lucro em 2011 está vinculado ao pagamento da ordem de R\$ 5,8 bilhões por uma grande empresa mineradora decorrente de ação judicial.

e dos mercados financeiros internacionais, que ensejou um movimento de valorização de ativos (e ampliação do volume de negociações) e de reestruturação de empresas que ampliou as bases tributáveis de maneira mais que proporcional em relação ao PIB, tanto diretamente, via ampliação dos ganhos de capital, quanto indiretamente, através da ampliação dos lucros não operacionais das empresas. Este aspecto foi particularmente importante no período anterior à crise internacional de 2008, ao propiciar receitas extraordinárias nos impostos que incidem sobre o lucro das empresas e um *boom* financeiro de arrecadação. Uma hipótese adicional relaciona-se ao caráter pró-cíclico dos débitos tributários, já que os períodos de acelerações econômicas e de melhoria das condições de liquidez favorecem um maior volume de quitação pelas empresas, ao mesmo tempo em que tendem a ser postergados nos períodos de reversão. Ressalta-se, entretanto, que esta análise é apenas de caráter preliminar e que atualmente estão em curso esforços mais sistemáticos na CFP/Ipea que permitirão avaliações mais rigorosas das hipóteses, a partir da modelagem por técnicas não lineares das relações entre os componentes da carga tributária e suas bases de incidência (rendimentos do trabalho, lucros, importações etc.).

Outra classe de tributos que merece destaque na tabela 7 são os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais*. Estes impostos apresentaram uma elevação extraordinária de 0,8 p.p. do PIB entre 2004 e 2005 causada por mudanças na legislação do PIS/PASEP-Cofins, entre os quais são estimados que 0,46 p.p. deriva da majoração das alíquotas sobre importações e o 0,34 p.p. restante se deve a um efeito contábil que subestima os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais* no período anterior a 2004 e superestima no montante equivalente os *impostos sobre bens e serviços*.³⁴ Após esta mudança súbita, os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais* observaram uma trajetória de crescimento gradual desde 2006, com exceção da redução observada imediatamente após a crise internacional de 2008, e

34. Mais precisamente, as mudanças no regime de tributação do PIS/PASEP-Cofins no período 2002-2004 permitiram que uma parcela dos contribuintes, principalmente as empresas de maior faturamento, arcasse com uma alíquota de 9,25% sobre o valor adicionado em substituição à alíquota de 3,65% sobre o faturamento. O objetivo declarado desta medida foi reduzir as ineficiências relacionadas à cumulatividade do sistema tributário e as alíquotas foram calibradas para terem efeitos agregados nulos em termos de arrecadação, mesmo admitindo efeitos setoriais diferenciados. Esta mudança explicitou uma distorção em favor dos produtos importados que eram tributados somente na venda interna, enquanto a tributação incidia sobre cada uma das etapas da cadeia de produção do produto nacional. A distorção justificou uma nova modificação na legislação que instituiu a tributação do valor adicionado sobre as importações, majorando-se a alíquota do PIS/PASEP-Cofins de 3,65% para 9,25% e ocasionando a elevação da arrecadação estimada em 0,46 p.p. no PIB. O efeito contábil de 0,34 p.p. se deve ao fato de que as importações já eram tributadas pela alíquota mais baixa do regime não cumulativo, mas a arrecadação aparecia embutida no restante das receitas do PIS/PASEP-Cofins.

que acompanhou de maneira aproximada o crescimento no volume de importações da economia brasileira, que constitui sua principal base de incidência. Para exemplificar, a arrecadação dos *impostos sobre o comércio e as transações internacionais* cresceu a uma taxa de 22,6% a.a. no período 2005-2008, sofreu queda de 13,6% em 2009 e retomou uma elevada taxa de crescimento de 21,9% a.a. em 2010-2012. Nestes mesmos períodos, as informações das contas nacionais trimestrais indicam taxas anuais de crescimento das importações de 18,2%, -11,7% e 19,5%.

Em suma, os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais* também constituem um fator adicional relevante para explicar a tendência de crescimento da CTB. Estes impostos aumentaram sua participação no PIB de 1,6% para 2% no período 2007-2012, impulsionados pela expansão no volume de importações da economia brasileira, que corresponde a pouco mais de um terço do acréscimo total na carga tributária (0,5 p.p. de 1,3 p.p.). Já no período 2002-2007, o acréscimo na arrecadação dos impostos sobre o comércio e as transações internacionais foi da ordem de 0,7 p.p., mas pode ser atribuído principalmente à majoração de alíquotas sobre importações.

É importante observar que os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais*, somados aos *impostos sobre transações financeiras e de capital*, são os agrupamentos que concentram as alterações na legislação tributária que mais impactaram a arrecadação, mas com medidas contrárias que minimizam seus efeitos agregados. Por um lado, o fim da CPMF em 2008 contribuiu para reduzir a carga tributária; e, de outro, as recentes elevações de alíquotas do IOF e a instituição da tributação do PIS/PASEP-Cofins sobre valor adicionado para importações em 2004 contribuíram para ampliá-la. No período como um todo, o impacto do fim da CPMF prevaleceu e houve uma redução da carga de *impostos sobre transações financeiras e de capital*.³⁵ Pode-se concluir que o principal efeito das mudanças na legislação tributária correspondeu ao redirecionamento da tributação sobre as transações financeiras para as importações.

As demais classes de impostos apresentadas na tabela 7 também são pouco relevantes para explicar a tendência de elevação da carga tributária. Os *impostos sobre os bens e serviços*, que constituem o principal componente da CTB, apresentaram oscilações

35. Estimativas próprias indicam que o efeito da instituição do PIS/PASEP-Cofins sobre importações em 2004 elevou a CTB em aproximadamente 0,5% do PIB e as elevações das alíquotas do IOF em cerca de 0,5% do PIB entre 2008 e 2011, majorações que foram insuficientes para compensar a perda de arrecadação pelo fim da CPMF de 1,3% do PIB em 2008.

intermediárias, mas pouco se modificaram quando se considera o período 2002-2012 como um todo. Alcançaram o patamar de 13,5% do PIB em 2012, que é muito próximo dos 13,7% observados em 2002.³⁶ Algo semelhante pode ser afirmado em relação aos agrupamentos restantes de impostos da tabela 7, constituídos por impostos de menor magnitude relativa e que, apesar de alguns terem crescido no período, não exerceram impactos consideráveis no agregado da CTB.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este texto não somente apresentou um arcabouço metodológico para a estimação da carga tributária brasileira, como também procurou identificar os principais determinantes da sua evolução desde 2002. De acordo com as estimativas próprias, a CTB mostrou uma tendência de ascensão em todo o período, quando saiu de 32% do PIB em 2002 até alcançar seu recorde histórico de 35,5% do PIB em meados de 2012. A segunda metade de 2012 foi caracterizada por ligeira reversão na CTB, que terminou o ano em 35,2% do PIB, mas que ainda representa o maior patamar alcançado na série histórica para um mês de dezembro.

A análise dos componentes da CTB indicou que a principal causa da sua tendência de ascensão está ligada aos tributos que incidem principalmente sobre a renda do trabalho, a saber: *impostos sobre a folha de pagamento; contribuições sociais e impostos sobre a renda; lucros e ganhos de capital – pessoas físicas*. Os acréscimos ocasionados por estes tributos explicam quase integralmente a elevação da CTB (2,9 p.p. do total de 3,2 p.p. no período 2002 e 2012), ainda que o seu grau de influência nos subperíodos intermediários seja diferenciado. Estes impostos contribuíram com cerca de metade do crescimento da CTB entre 2002 e 2007 (1,0 p.p. e 1,9 p.p.) e no período 2007-2012 cresceram mais do que a própria CTB (1,9 p.p. e 1,3 p.p., respectivamente). A análise também sugere que a arrecadação sobre os rendimentos do trabalho vem mostrando uma relação bastante estreita com sua base tributável, que vem crescendo mais do que o PIB, em decorrência das características do padrão de crescimento econômico do período recente, o qual combina expansão mais acelerada da massa salarial e aumento do grau de formalização do mercado de trabalho.

36. Há que se ressaltar que estes impostos estão superestimados em 2002 em cerca de 0,3% do PIB, conforme abordado na nota de rodapé 33, sendo mais apropriado afirmar que seu nível em 2002 foi aproximadamente de 13,4% do PIB.

Em relação aos fatores secundários, podem-se identificar dois momentos distintos. No período anterior à crise internacional, os impostos que incidiram sobre o lucro das empresas (*impostos sobre a renda, lucro e ganhos de capital – pessoa jurídica*) contribuíram de maneira importante para a elevação da CTB. Estes impostos foram responsáveis por cerca de dois quintos do acréscimo da CTB no período 2002-2007 (0,8 p.p. do total de 1,9 p.p.). Contudo, os impostos sobre os lucros das empresas deixaram de ser relevantes para explicar a tendência de crescimento da CTB no período mais recente, quando inclusive passaram a contribuir para a sua queda (reduziram-se em 0,4 p.p. do PIB nos anos 2007-2012). A hipótese para explicar esta trajetória da arrecadação dos impostos sobre o lucro é de que houve um descolamento temporário em relação aos fluxos correntes de produção que está relacionado a um *boom* financeiro das receitas, vinculado aos ciclos de crescimento econômico no Brasil e dos mercados financeiros, mas que se reverteu após a crise internacional.

No período mais recente, são os *impostos sobre o comércio e as transações internacionais* que, impulsionados pelo crescimento do volume de importações na economia brasileira, passaram a constituir um fator explicativo relevante para o aumento da carga tributária, tendo contribuído com pouco mais de um terço da ampliação da carga tributária nos anos 2007-2012 (0,5 p.p. do total de 1,3 p.p.). Mostrou-se ainda que as demais classes de impostos são pouco relevantes para explicar a tendência de elevação da carga tributária e que o principal efeito das mudanças na legislação tributária foi o redirecionamento da tributação sobre as transações financeiras para as importações. Sem dúvida, um aspecto importante abordado ao longo do texto é que o período no qual predominavam aumentos da CTB por onerações tributárias encerrou-se em 2004 e que a política tributária do período mais recente caracterizou-se por elevados volumes de desonerações, constituindo um aparente paradoxo pouco tratado na literatura: por que a carga tributária tem crescido em meio a significativas desonerações?

Para avançar nesta reflexão, a abordagem deste trabalho priorizou a análise da CTB por uma classificação que permite explorar de maneira mais direta suas relações com as bases econômicas de incidência dos tributos. A análise sugere, sintetizando os principais pontos, que os determinantes fundamentais da dinâmica carga tributária nos últimos anos estão relacionados às características do padrão de crescimento econômico do período, que favorecem a arrecadação sobre os rendimentos do trabalho (expansão simultânea da massa salarial e do grau de formalização do mercado

de trabalho); do comércio internacional (crescimento do volume de importações); e, durante os anos 2005-2008, dos possíveis efeitos dos ciclos econômicos e do mercado financeiro, que ocasionaram um *boom* na arrecadação de impostos sobre os lucros das empresas. Tal diagnóstico é compatível com a elevação da carga tributária sob predomínio das desonerações.

Ressalta-se, entretanto, que a análise é de caráter apenas exploratório e que atualmente estão em curso esforços mais sistemáticos na CFP/Ipea que permitirão avaliações mais rigorosas das hipóteses, a partir da modelagem por técnicas não lineares das relações entre os componentes da carga tributária e suas bases de incidência (rendimentos do trabalho, lucros, importações etc.). Trata-se de uma importante linha de avanços futuros desta pesquisa, além da inclusão de elementos adicionais negligenciados.³⁷

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R.; CASTRO, K. P.; MATOS, M. M. **Termômetro tributário brasileiro**: dezembro de 2012. Rio de Janeiro, 2013 (Nota Técnica).

AFONSO, J. R. R.; SOARES, J. M.; CASTRO, K. P. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário brasileiro**: livro branco da tributação brasileira. Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), 2013 (Documento para Discussão, n. 265).

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. **Carga tributária brasileira 2012**. Curitiba: IBPT, 2013 (Nota Técnica).

CAETANO, M. A. *et al.* **Alternativas para capitalização dos regimes próprios de previdência social**: um estudo de caso para o Rio Grande do Sul. Brasília: ESAF, 2011 (Texto para Discussão, n. 16).

DE MELLO, L. **Estimating a fiscal reaction function**: the case of debt sustainability in Brazil. OCDE, 2005 (Texto para Discussão, n. 423).

DIAS, V. P.; ISSLER, J. V.; RODRIGUES, C. Interpolação de variáveis fiscais brasileiras usando representação de espaço de estados. *In*: ENCONTRO BRASILEIRO DE ECONOMETRIA, 32., 2010, Salvador, Bahia. **Anais eletrônicos...** Salvador: SBE, 2010.

FMI – FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Government finance statistics manual 2001 (GFSM 2001)**. 2. ed. FMI, 2001.

37. Por exemplo, os avanços recentes no aparelho de arrecadação e fiscalização, diante da incorporação de ferramentas de tecnologia de informação e modernização das estruturas, e instrumentos como a substituição tributária são mecanismos que se candidatam a fatores explicativos do avanço da CTB sob predomínio das desonerações, mas são de difícil mensuração.

GIAMBIAGI, F. Do déficit de metas às metas de déficit: a política fiscal do período 1995-2002. **Pesquisa e planejamento econômico**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 1, abr. 2002.

_____. **A política fiscal do governo Lula em perspectiva histórica**: qual é o limite para o aumento do gasto público? Rio de Janeiro: Ipea, 2006 (Texto para Discussão, n. 1.169).

_____. 18 anos de política fiscal no Brasil: 1991/2008. **Economia aplicada**, v. 12, n. 4, p. 535-580, 2008.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. **Classificação e análise das despesas públicas federais pela ótica macroeconômica (2002-2009)**. Brasília: Ipea, 2010 (Texto para Discussão, n. 1.485).

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de contas nacionais**: Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

KHAIR, A.; ARAÚJO, E. A.; AFONSO, J. R. R. Carga tributária: mensuração e impacto sobre o crescimento. **Revista de economia & relações internacionais**, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 27-42, jul. 2005.

LOPREATO, F. L. C. Um olhar sobre a política fiscal recente. **Economia e sociedade**, Campinas, v. 11, n. 2 (19), p. 279-304, jul./dez. 2002.

_____. **O papel da política fiscal**: um exame da visão convencional. Campinas: IE/UNICAMP, 2006 (Texto para Discussão, n. 119).

OLIVEIRA, F. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília: Ipea, 2010 (Texto para Discussão, n. 1.469).

ORAIR, R. O.; SILVA, W. J. **Investimentos dos governos subnacionais no Brasil**: estimação e análise por modelos de espaço de estado. Brasília: Ipea, 2012 (Texto para Discussão, n. 1.771).

ORAIR, R. O. *et al.* Uma metodologia de construção de séries de alta frequência das finanças municipais no Brasil com aplicação para o IPTU e o ISS: 2004-2010. **Pesquisa e planejamento econômico**, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, 2011.

REZENDE, F.; OLIVEIRA, F. A. de; ARAÚJO, E. A. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

SANTOS, C. H. M.; COSTA, F. R. Uma metodologia de estimação da carga tributária bruta brasileira em bases trimestrais. **Economia aplicada**, v. 12, n. 4, dez. 2008.

SANTOS, C. H. M.; GENTIL, D. L. A CF/88 e as finanças públicas brasileiras. *In*: CARDOSO JÚNIOR, J. C. **A Constituição brasileira de 1988 revisitada**: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social. Brasília: Ipea, 2009.

SANTOS, C. H. M.; MACEDO E SILVA, A. C.; RIBEIRO, M. B. Uma metodologia de estimação da carga tributária líquida brasileira trimestral no período 1995-2009. **Revista de economia contemporânea**, v. 14, p. 209-235, 2010.

SANTOS, C. H. M.; RIBEIRO, M. B.; GOBETTI, S. W. **A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas**. Brasília: Ipea, 2008 (Texto para Discussão, n. 1.350).

SANTOS, C. H. *et al.* Estimativas mensais da formação bruta de capital fixo pública no Brasil (2002-2010). **Economia aplicada**, v. 16, p. 443-468, 2012.

SNA – SYSTEM OF NATIONAL ACCOUNTS. New York: ONU, Banco Mundial, FMI, União Europeia, OCDE, 1993.

_____. 2008. New York: ONU, Banco Mundial, FMI, União Europeia, OCDE, 2009.

SRFB – SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2011**. Brasília: SRFB, 2012a (Nota Técnica).

_____. **Análise da arrecadação das receitas federais** – julho de 2012. Brasília: SRFB, 2012b (Nota Técnica).

STN – SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (parte VIII – demonstrativo de estatísticas de finanças públicas)**. 5. ed. Brasília: STN, 2012.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996 (Texto para Discussão, n. 405).

VARSAÑO, R. *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998 (Texto para Discussão, n. 583).

APÊNDICE A

PROCEDIMENTOS SOBRE AS FONTES PRIMÁRIAS

QUADRO A.1

Principais procedimentos adotados para eliminar inconsistências, complementar e detalhar as fontes de informações primárias

Principais procedimentos adotados nas bases primárias do governo federal
<p>Correção das informações do IR no arquivo primário da STN, pela dedução de R\$ 8,7 bilhões contabilizados como IRRF sobre a renda do trabalho que foram reclassificados como IRPJ.</p> <p>Inclusão da parcela intraorçamentária da contribuição patronal ao RPPS de R\$ 6,2 bilhões no governo federal em 2005 e nos demais anos do período 2006-2012. Aparentemente, o IBGE somente considerou esta parcela a partir de 2006. Em 2002, as informações das contribuições ao RPPS não permitem desagregação entre a parcela patronal e a dos empregados. A desagregação apresentada na tabela 1 foi obtida aplicando o percentual de 73,6% para obter a contribuição dos servidores, que representa a média observada no período 2003-2012.</p> <p>Inclusão de uma classificação própria (outros impostos) para as categorias residuais da arrecadação da dívida ativa que são classificadas pelo IBGE entre os impostos sobre a folha de pagamento e os outros impostos sobre a renda e a propriedade.</p> <p>Distribuição das receitas relativas ao Refis da crise (Lei nº 11.941/2009) para o período de agosto de 2009 a junho de 2012, que aparecem classificadas como outras receitas administradas e somente houve reclassificação do estoque em julho de 2012. O montante total das receitas reclassificadas em julho de 2012 foi de R\$ 30,5 bilhões (excluídas receitas previdenciárias), e R\$ 3,3 bilhões permaneceram no passivo tributário a classificar. O montante total dos parcelamentos por tributo foi obtido junto à SRFB. Também foi fornecida a arrecadação mensal (não classificada) referente ao total do Refis. Os montantes por tributo foram distribuídos de acordo com o peso da arrecadação do Refis no mês considerado. Os acréscimos pela reclassificação nas receitas tributárias foram de R\$ 2,2 bilhões, R\$ 3,1 bilhões e R\$ 9,6 bilhões nos anos de 2009 a 2011, além de R\$ 1,3 bilhão, R\$ 1,8 bilhão e R\$ 5,5 bilhões de receitas não tributárias, respectivamente. De janeiro a junho de 2012 foram acrescidos R\$ 3,7 bilhões de receitas tributárias e R\$ 2,1 bilhões de receitas não tributárias. Totalizando-se R\$ 18,6 bilhões de receitas tributárias e R\$ 10,7 bilhões de receitas não tributárias que foram deduzidos da arrecadação de julho de 2012.</p>
Principais procedimentos adotados nas bases primárias do governo estadual
<p>Inclusão das contribuições previdenciárias a partir das informações de demonstrativos previdenciários dos RREOs, não declaradas principalmente nos estados que instituíram fundos de natureza privada, como Amapá (2002 e 2003), Piauí (2003 e 2004), Alagoas (2010 e 2011) e Amazonas (2002 a 2011).</p> <p>Inclusão dos valores da cota-parte municipal do ICMS e do IPVA, em Santa Catarina nos anos de 2006 (R\$ 2,4 bilhões), 2007 (R\$ 2,0 bilhões) e 2008 (R\$ 2,3 bilhões) e Piauí em 2007 (R\$ 319 milhões) e 2008 (R\$ 377 milhões), declarados líquidos, a partir das informações dos balanços gerais.</p> <p>Reclassificação das contribuições sociais de assistência aos servidores do estado de São Paulo (2002) de contribuições econômicas para contribuições sociais.</p> <p>Reclassificação do IRRF de transferência da União para imposto em São Paulo (2002 a 2012) e Rio Grande do Sul (2002).</p> <p>Reclassificação da cota-parte das compensações financeiras pela exploração de recursos naturais (hídricos, minerais e petróleo) de contribuições econômicas para transferências da União nos estados de Minas Gerais (2002 a 2005), Paraná (2003), Amazonas (2003 e 2004), Sergipe (2003 e 2004), Bahia (2002 e 2003), Goiás (2004), Acre (2002 e 2003) e Alagoas (2002, 2003 e 2004).</p> <p>Reclassificação dos fundos estaduais, criados por alíquota adicional ou créditos do ICMS, de contribuições econômicas para ICMS no Rio de Janeiro (2005) e Mato Grosso (2002 a 2010).</p> <p>Reclassificação dos repasses para RPPS de contribuições econômicas para contribuições previdenciárias no Espírito Santo (2002 a 2008 e 2010 a 2011).</p> <p>Distribuição da arrecadação da dívida ativa entre as parcelas referentes ao ICMS, IPVA, Imposto sobre Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) e outros tributos. Foram utilizadas as informações das séries mensais desagregadas ou dos balanços gerais para os estados de São Paulo, Rio de Janeiro, DF, Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Bahia. Para os demais estados, a distribuição aplicou proporções, que são aproximadamente as médias dos estados com informações disponíveis (98% para o ICMS, 1% IPVA e 1% em outros tributos).</p> <p>Desagregação das contribuições sociais entre as contribuições previdenciárias do empregado, patronal (e demais intraorçamentárias) e demais contribuições sociais. Fez-se uso das informações complementares das séries mensais mais detalhadas (São Paulo, Rio de Janeiro, DF, Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul), balanços gerais, prestações de contas, demonstrativos da receita do RPPS nos RREOs e deduções das contribuições previdenciárias da RCL dos RREOs. Também foram efetuadas reclassificações e inserções de informações ausentes.</p>

(Continua)

(Continuação)

Principais procedimentos adotados nas bases primárias do governo estadual
As informações mensais da RCL não permitem desagregar as contribuições previdenciárias (empregado) das outras contribuições sociais. Para o dado anual de 2012, foi aplicada a média do percentual observado no período 2002-2011 (27,51%). Apesar de o IBGE classificar estas outras contribuições sociais como outros impostos ligados à produção, optou-se por mantê-la em contribuições sociais na seção 3 do texto porque são formadas quase exclusivamente por contribuições a planos de assistência médica aos servidores públicos.
Principais procedimentos adotados nas bases primárias dos governos municipais
<p>Reclassificação de contribuições econômicas para transferências da União da cota-parte das compensações financeiras pela exploração de recursos naturais (hídricos, minerais e petróleo). Principalmente nos anos 2002, 2003 e 2004, quando a parcela excluída totalizou R\$ 291,2 milhões, R\$ 904,4 milhões e R\$ 985,0 milhões, respectivamente. Esta contabilização foi identificada em 65 municípios – a partir dos montantes divulgados pelas fontes pagadoras – Agência Nacional do Petróleo (ANP), Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) etc. –, com destaque para Campos dos Goytacazes/RJ (R\$ 552,4 milhões em 2004), Macaé/RJ (R\$ 260,3 milhões em 2003 e R\$ 288,9 milhões em 2004) e Rio das Ostras/RJ (R\$ 160,3 em 2002 e R\$ 209,2 milhões em 2003).</p> <p>Exclusão dos itens da CTB de municípios que, em determinado ano, declaram toda a receita tributária em um único componente e valores nulos em todos os demais.</p> <p>Complementação de informações ausentes na base Finbra com os montantes anuais correspondentes no demonstrativo da RCL dos RREOs.</p> <p>Correção de informações inconsistentes, por exemplo: erros de casas decimais em que milhares aparecem como milhões e outros erros identificáveis de digitação, reclassificação da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública de contribuições sociais para contribuições econômicas (Rio de Janeiro em 2011) etc.</p> <p>Imputação de valores faltantes para complementar as séries do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), IPTU, IRRF, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), taxas, contribuições sociais e dívida ativa tributária. Segue-se a metodologia apresentada em Orair <i>et al.</i> (2011) que considera o comportamento da variável em grupos homogêneos de municípios em termos de nível de renda, tamanho e localização geográfica. Optou-se por não imputar as contribuições econômicas e a contribuição de melhoria, devido ao caráter volátil e presença predominante de valores nulos nos municípios.</p> <p>Distribuição da dívida ativa tributária (entre ISS, IPTU, ITBI, taxas e contribuição de melhoria) de acordo com a participação de cada tributo no total. Nos anos 2002-2008, o montante de dívida ativa tributária foi obtido aplicando o fator de 90% ao total da dívida ativa, que corresponde aproximadamente à média observada nos anos 2009-2011.</p> <p>Distribuição das contribuições sociais do Finbra entre a parcela previdenciária e as outras contribuições sociais nos anos 2002-2008. Foi aplicado o fator de 85% para obter as contribuições previdenciárias, que é aproximadamente a média observada nos anos 2009-2011.</p>

Elaboração dos autores.

APÊNDICE B

TRADUTOR PARA A CARGA TRIBUTÁRIA

QUADRO B.1

Tradutor da classificação por natureza econômica das receitas do governo federal (GF), governo estadual (GE) e governo municipal (GM) para a terminologia das contas nacionais

Sigla	Descrição	Sigla	Descrição
Contribuições sociais - Contribuições sociais dos empregadores			
GF	FGTS	GF	CS - RGPS
	Contribuição relativa à despedida de empregado sem justa causa		Receita de Parcelamentos contribuição dos empregadores e trabalhadores para a seguridade social
GF	FGTS	GF	CS - RGPS
	Contribuição sobre a remuneração devida ao trabalhador		Contribuição previdenciária da empresa sobre segurado sobre receita bruta
GF	FGTS	GF	CS - RGPS
	Arrecadação bruta do FGTS		Outras contribuições previdenciárias
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária da empresa sobre segurado assalariado		Receita da dívida ativa das contribuições previdenciárias - RGPS
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária da empresa optante pelo Simples		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária da empresa sobre segurado assalariado
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária sobre espetáculo desportivo		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária da empresa optante pelo Simples
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária sobre a produção rural		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária sobre espetáculo desportivo
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária para o seguro de acidente do trabalho		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária para o seguro de acidente do trabalho
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária sobre reclamatória trabalhista		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado obrigatório empresário
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos dos municípios		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado especial
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária do segurado obrigatório empresário		Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária na forma de depósito judicial, recursal e custas judiciais
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária do segurado especial		Receita da dívida ativa receita de parcelamentos contribuição dos empregadores e trabalhadores para a seguridade social
GF	CS - RGPS	GF	CS - RGPS
	Contribuição previdenciária das entidades filantrópicas		Receita da dívida ativa de outras contribuições previdenciárias
GF	CS - RGPS	GF	CS - RPPS
	Contribuição previdenciária retenção sobre nota fiscal sub-rogação		Contribuição patronal - RPPS
GF	CS - RGPS	GF	PIS/PASEP
	Arrecadação Fies¹ certificados financeiros do Tesouro Nacional		Pis/PASEP
GF	CS - RGPS	GF	PIS/PASEP
	Arrecadação FNS² certificados financeiros do Tesouro Nacional		Receita de parcelamentos - Pis/PASEP
GF	CS - RGPS	GF	PIS/PASEP
	Certificados da Dívida Pública (CDP)		Receita da dívida ativa - PIS/PASEP
GF	CS - RGPS	GF	PIS/PASEP
	Contribuição previdenciária na forma de depósito judicial, recursal e custas judiciais		Receita de parcelamentos dívida ativa - PIS/PASEP
GF	CS - RGPS	GE	CS - RPPS
	Contribuição previdenciária das cooperativas de trabalho descontada do cooperado		Contribuições previdenciárias - Patronal

(Continua)

(Continuação)

Sigla	Descrição	Sigla	Descrição
Contribuições sociais - Contribuições sociais dos empregados			
GE CS - RPPS	Contribuição do servidor - RPPS	GF CS - RGPS	Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária dos órgãos do poder público
GM CS - RPPS	Contribuições previdenciárias	GF CS - RPPS	Contribuição para o custeio das pensões militares
GF CS - RGPS	Contribuição previdenciária do segurado assalariado	GF CS - RPPS	Contribuições para o RPPS
GF CS - RGPS	Contribuição previdenciária do segurado facultativo	GF CS - RPPS	Contribuição do servidor - RPPS
GF CS - RGPS	Contribuição previdenciária do segurado obrigatório empregado doméstico	GF CS - RPPS	Contribuição para o fundo de saúde - PMDF/BMDF
GF CS - RGPS	Contribuição previdenciária dos órgãos do poder público	GF CS - RPPS	Contribuição para o fundo de saúde das Forças Armadas
GF CS - RGPS	Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado assalariado	GF CS - RPPS	Recolhimento do beneficiário ao fundo de saúde militar
GF CS - RGPS	Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado facultativo	GF CS - RPPS	Contribuição voluntária montepio civil
GF CS - RGPS	Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado obrigatório empregado doméstico	GF CS - RGPS	Contribuição previdenciária do segurado obrigatório contribuinte individual
Contribuições sociais - Contribuições sociais dos não assalariados			
GF CS - RGPS	Receita da dívida ativa da contribuição previdenciária do segurado obrigatório contribuinte individual		
IR			
GE IRRF	IRRF	GF IRPJ	Receita da dívida ativa - IRPJ
GM IRRF	IRRF	GF IRPJ	Receita de parcelamentos dívida ativa - IRPJ
GF IRPF	IRPF	GF CE - Outras	Contribuição para o Programa de Integração Nacional (PIN)
GF IRPF	Receita de parcelamentos - IRPF	GF CE - Outras	Contribuição para o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e do Nordeste (Proterra)
GF IRPF	Receita da dívida ativa - IRPF	GF IRRF	IRRF - Capital
GF IRPF	Receita de parcelamentos dívida ativa - IRPF	GF IRRF	IRRF - Remessa ao exterior
GF IRRF	IRRF - Trabalho	GF IRRF	IRRF - Outros rendimentos
GF IRPJ	IRPJ - Líquida de incentivos	GF IRRF	Receita de parcelamentos - IRRF
GF IRPJ	Receita de parcelamentos - IRPJ	GF IRRF	Receita da dívida ativa - IRRF
GF IRPJ	IRPJ - Simples Federal e Nacional	GF IRRF	Receita de parcelamentos dívida ativa - IRRF
Outros impostos correntes sobre a renda e propriedade			
GF CSLL	CSLL	GF ITR	Receita da dívida ativa - ITR
GF CSLL	Receita de parcelamentos - CSLL	GF Outros impostos	Receita da dívida ativa de outros tributos
GF CSLL	Receita da dívida ativa - CSLL	GF Outros impostos	Parcelamentos receita da dívida ativa de outros tributos
GF CSLL	Receita de parcelamentos dívida ativa - CSLL	GE IPVA	IPVA
GF CPMF	CPMF	GE IPTU	IPTU
GF CPMF	Receita de parcelamentos - CPMF	GE IPVA	Receita da dívida ativa tributária - IPVA
GF CPMF	Receita da dívida ativa - CPMF	GE IPTU	Receita da dívida ativa tributária - IPTU

(Continua)

(Continuação)

Sigla	Descrição	Sigla	Descrição
GF	CPMF	GM	IPTU
GF	ITR	GM	IPTU
Impostos de capital			
GF	IC- Outros	GE	ITBI
GE	ITCD	GM	ITBI
GE	ITBI	GM	ContMelhoria
GE	ContMelhoria	GM	ITBI
GE	ITCD		
Impostos sobre os produtos			
GE	ICMS	GF	IPI
GE	ISS	GF	IPI
GE	ICMS	GF	IPI
GE	ISS	GF	Cofins
GM	ISS	GF	Cofins
GM	ISS	GF	Cofins
GF	IOF	GF	Cofins
GF	IOF	GF	Cide
GF	IOF	GF	Cide
GF	IOF	GF	Cide
GF	IOF	GF	Cide
GF	II	GF	CS - Outras
GF	II	GF	CS - Outras
GF	II	GF	CS - Outras
GF	II	GF	CE - Outras
GF	IE	GF	CE - Outras
GF	IE	GF	CE - Outras
GF	IE	GF	CE - Outras
GF	IE	GF	CE - Outras
GF	IE	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	CE - Outras
GF	IPI	GF	DPVAT

(Continua)

(Continuação)

Sigla	Descrição	Sigla	Descrição
GF	IPI		Receita de parcelamentos - IPI
Outros impostos sobre a produção			
GF	SalEdu	GF	Taxas - Polícia
	Contribuição para o salário-educação		Taxas do Departamento de Polícia Federal (DPF)
GF	Demais folha	GF	Taxas - Polícia
	Cota-parte da contribuição sindical		Taxa de licenciamento, controle e fiscalização de materiais nucleares e radioativos e suas instalações
GF	Demais folha	GF	Taxas - Polícia
	Contribuição para o ensino aeroviário		Taxa de fiscalização e controle da previdência complementar - TAFIC ⁴
GF	Demais folha	GF	Taxas - Polícia
	Contribuição para o desenvolvimento do ensino profissional marítimo		Taxa de fiscalização dos produtos controlados pelo Ministério do Exército
GF	Demais folha	GF	Taxas - Polícia
	Contribuições rurais		Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	ABDI		Taxa de Fiscalização dos mercados de seguro, de capitalização e da previdência privada aberta
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Apex-Brasil		Taxa de fiscalização de serviços de energia elétrica
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Incra ³		Taxa de fiscalização de vigilância sanitária
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Sdr		Taxa de saúde suplementar
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Sebrae		Taxa de controle e fiscalização ambiental
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	SENAC		Taxa de Serviços Administrativos (TSA)
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Senai		Taxa de fiscalização sobre a distribuição gratuita de prêmios e sorteios
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	Senar		Outras taxas pelo exercício do poder de polícia
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	SENAT		Receita da dívida ativa da taxa de fiscalização de telecomunicações
GF	Sistema S	GF	Taxas - Polícia
	SESC		Receita da dívida ativa decorrente da taxa de fiscalização - TAFIC
GF	Sistema S	GF	Taxas - Serviços
	SESCOOP		Taxa de avaliação do ensino superior
GF	Sistema S	GF	Taxas - Serviços
	Sesi		Emolumentos e custas processuais administrativas
GF	Sistema S	GF	Taxas - Serviços
	SEST		Taxa militar
GE	CS - Outras	GF	Taxas - Serviços
	Outras contribuições sociais		Taxa de classificação de produtos vegetais
GM	CS - Outras	GF	Taxas - Serviços
	Outras contribuições sociais		Taxa de serviços cadastrais
GF	CS - Outras	GF	Taxas - Serviços
	Contribuição sobre a arrecadação dos fundos de investimentos regionais		Taxa de serviços aquícolas
GF	CS - Outras	GE	Taxas - Polícia
	Outras contribuições sociais		Taxas pelo exercício do poder de polícia
GF	CE - Outras	GE	Taxas - Serviços
	Contribuições sobre as lojas francas, entrepostos aduaneiros e depósitos alfandegados		Taxas pela prestação de serviços
GF	CE - Outras	GE	Taxas
	Contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional		Receita da dívida ativa tributária - outros tributos
GF	CE - Outras	GM	Taxas
	Outras contribuições econômicas		Taxas
GE	CE - Outras	GM	Taxas
	Contribuições econômicas		Receita da dívida ativa tributária - outros tributos
GM	CE - Outras	GF	Outros impostos
	Contribuições econômicas		Receita da dívida ativa de outras contribuições
GF	Taxas - Polícia	GF	Outros impostos
	Taxas de fiscalização das telecomunicações		Receita de parcelamentos dívida ativa de outras contribuições
GF	Taxas - Polícia		Taxa de controle e fiscalização de produtos químicos

Elaboração dos autores.

Notas: ¹Fundo de Financiamento Estudantil (Fies).²Fundo Nacional de Saúde (FNS).³Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).⁴Taxa de Fiscalização e Controle (TAFIC).

APÊNDICE C

INDICADORES MENSIS DOS GOVERNOS SUBNACIONAIS

Este apêndice descreve brevemente os procedimentos utilizados para construir os indicadores mensais dos componentes da CTB nos governos regionais. Os indicadores relacionados referem-se à arrecadação de 21 estados e dos municípios e são advindos principalmente do demonstrativo de apuração da RCL dos RREOs. Entre os principais motivos para as divergências dos indicadores mensais em relação aos valores anuais de referência, podem-se destacar: *i*) as séries dos RREOs somente consideram a arrecadação do principal tributo, não incluindo a dívida tributária; *ii*) mais comumente apresentam valores líquidos de deduções (por exemplo, repasses para fundos estaduais, ao fundo de financiamento ao ensino básico e cota-parte municipal); *iii*) estão mais sujeitos a erros de preenchimento e revisões; *iv*) procedimentos não padronizados entre os diferentes relatórios contábeis; e *v*) são compostos por amostras mais restritas de municípios com informações disponíveis, no caso da esfera municipal.

Além disso, o grau de abertura das informações do demonstrativo da RCL foi se ampliando ao longo do tempo e somente no período mais recente passou a permitir estimação direta de todos os componentes da carga tributária estadual. A construção dos indicadores mensais para todo o período 2002-2012 exigiu a complementação com séries provenientes de outras fontes, como as séries do Confaz ou outros demonstrativos dos RREOs, imputações e cálculos por resíduos que estão descritos no quadro C.1. Este fato introduz mais ruídos nos indicadores mensais na parte inicial do período e principalmente nas séries das contribuições sociais que, conforme exposto na seção 2, estão mais sujeitas às descontinuidades. Há de se considerar, entretanto, que as divergências dos indicadores mensais em relação aos valores de referência anual reduziram-se consideravelmente ao longo do tempo, diante da progressiva harmonização das práticas contábeis e melhorias da qualidade e do grau de abertura das informações.

No caso dos municípios, existem alguns problemas adicionais a serem enfrentados. Em primeiro lugar, as amostras variam ao longo do tempo, modificando o número de municípios presentes nos indicadores. A amostra que compõe os indicadores no período 2002-2005 é exclusiva a 78 municípios de grande porte com informações disponíveis. É somente para o período subsequente que se dispõe de amostras mais amplas, sendo 3.305 municípios no período 2006-2011 e, entre estes, 1.379 divulgaram informações

para 2012. Outro aspecto é que, mesmo no período recente, o demonstrativo da RCL/RREO não apresenta o grau de abertura desejado. Em contrapartida, algumas informações agregadas da RCL aparecem desagregadas no Balanço Orçamentário (BO) do mesmo demonstrativo contábil, mas disponíveis apenas em frequência bimestral. A construção dos indicadores relacionados nos municípios combina com as informações destes dois relatórios, além de outros procedimentos de imputação e cálculos por resíduo descritos no quadro C.1.

QUADRO C.1
Indicadores mensais relacionados à CTB nos governos regionais

	Indicadores mensais da carga tributária estadual
Impostos sobre produtos	2004-2012: ICMS da RCL/RREO
	2002-2003: ICMS do Confaz
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	2004-2012: IPVA da RCL/RREO
	2002-2003: IPVA do Confaz
Impostos sobre o capital	2007-2012: ITCD da RCL/RREO
	2002-2006: ITCD do Confaz
Impostos sobre a renda	2009-2012: IRRF da RCL/RREO
	2005-2008: Desagregação temporal das séries bimestrais do Demonstrativo dos Restos a Pagar (DRP)/RREO
	2002-2004: Série imputada por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
Outros impostos ligados à produção	2009-2012: Outras receitas tributárias da RCL/RREO
	2007-2008: Outras receitas tributárias da RCL/RREO, deduzidas da série do IRRF
	2004-2006: Outras receitas tributárias da RCL/RREO, deduzidas das séries do IRRF e do ITCD
	2002-2003: Receita tributária da RCL, deduzida das séries do ICMS, IPVA, ITCD e IRRF
Contribuições sociais	2002-2012: Receitas de contribuições da RCL/RREO
	Indicadores mensais da carga tributária municipal
Impostos sobre produtos	2002-2003: Série imputada do ISS por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
	2004-2012: ISS da RCL/RREO
Outros impostos ligados à produção – taxas	2006-2012: Outras receitas tributárias, após dedução dos demais tributos
	2002-2005: Resíduo das receitas tributárias (séries mensais desagregadas temporalmente a partir de uma amostra de 78 municípios), após dedução dos demais tributos
Impostos sobre a renda	2009-2012: IRRF da RCL/RREO
	2006-2008: Série mensal desagregada a partir do resíduo dos impostos do BO/RCL e as séries do ISS, IPTU e ITBI
	2002-2005: Série imputada por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	2002-2003: Série imputada do IPTU por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
	2004-2012: IPTU da RCL/RREO
Outros impostos sobre a renda e a propriedade	2002-2003: Série imputada do ITBI por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
	2004-2012: ITBI da RCL/RREO
Contribuições sociais	2006-2012: Série mensal desagregada das contribuições sociais bimestrais do BO/RREO, a partir das informações do IRRF que também incide sobre a folha salarial
	2002-2005: Séries imputadas por previsão para trás (<i>backcasting</i>)
Outros impostos ligados à produção – contribuições econômicas	2006-2012: Resíduo da série de contribuições sociais
	Série mensal desagregada das contribuições econômicas do BO/RREO, a partir das informações das receitas de contribuições da RCL/RREO
	2002-2005: Resíduo das séries das receitas de contribuições da RCL e das contribuições sociais

Elaboração dos autores.

EDITORIAL

Coordenação

Cláudio Passos de Oliveira

Supervisão

Andrea Bossle de Abreu

Revisão

Carlos Eduardo Gonçalves de Melo
Cristina Celia Alcantara Possidente
Edylene Daniel Severiano (estagiária)
Elaine Oliveira Couto
Elisabete de Carvalho Soares
Lucia Duarte Moreira
Luciana Bastos Dias
Luciana Nogueira Duarte
Míriam Nunes da Fonseca

Editoração eletrônica

Roberto das Chagas Campos
Aeromilson Mesquita
Aline Cristine Torres da Silva Martins
Carlos Henrique Santos Vianna
Hayra Cardozo Manhães (estagiária)

Capa

Luís Cláudio Cardoso da Silva

Projeto Gráfico

Renato Rodrigues Bueno

Livraria do Ipea

SBS – Quadra 1 – Bloco J – Ed. BNDES, Térreo.

70076-900 – Brasília – DF

Fone: (61) 3315-5336

Correio eletrônico: livraria@ipea.gov.br

Composto em Adobe Garamond Pro 12/16 (texto)
Frutiger 67 Bold Condensed (títulos, gráficos e tabelas)
Impresso em offset 90g/m²
Cartão supremo 250g/m² (capa)
Rio de Janeiro-RJ

Missão do Ipea

Produzir, articular e disseminar conhecimento para aperfeiçoar as políticas públicas e contribuir para o planejamento do desenvolvimento brasileiro.

