

TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 11

MALDITA CARGA TRIBUTÁRIA!¹

Murilo Rodrigues da Cunha Soares²

Brasília, maio de 2010.

¹ Inspirado no título do livro *Maldita guerra: uma nova história da Guerra do Paraguai*, de Francisco Fernando Monteoliva Doriato, Companhia das Letras, São Paulo, 2002, que, por sua vez, faz referência à frase dita pelo Barão de Cotegipe sobre o conflito: “Maldita guerra: atrasa-nos meio século!”.

² Consultor Legislativo.

GOVERNO FEDERAL
MINISTÉRIO DA FAZENDA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF

Diretor-Geral da Esaf

Diretor-Geral-Adjunto da Esaf

Diretor de Educação

TEXTO PARA DISCUSSÃO

A série Texto para Discussão tem como objetivo divulgar resultados de trabalhos desenvolvidos pela área de pesquisa da Diretoria de Educação da Escola de Administração Fazendária, bem como outros trabalhos considerados de relevância tendo em vista as linhas de pesquisa da Instituição.

As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e de inteira responsabilidade do(s) autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista da Esaf ou do Ministério da Fazenda.

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

A carga tributária foi eleita a grande vilã do momento. A economia não cresce? Não há investimentos? Empregos não são criados? Culpa da carga tributária. Para “comprovar” isso, tributaristas, consultores, jornalistas econômicos e outros “especialistas” vociferam contra o perdulário setor público que dilapida o privado. “Impostômetro”, “corruptômetro”, campanhas cívicas, vale tudo para demonstrar o absurdo tributário em que supostamente estamos metidos.

Mas será que o aumento dos impostos³ foi tão drástico e deletério como alardeado? Será que o aumento da carga tributária só trouxe malefícios à sociedade brasileira? Teria sido produto da insânia ou voracidade dos agentes envolvidos na questão tributária?

Entendemos que não. Assim, convidamos o leitor a analisar o problema com um pouco menos de ligeireza. Para tanto, este artigo será dividido em cinco seções. Na primeira seção, faremos um breve retrospecto da evolução da carga tributária, abordando resumidamente os impactos sobre o indicador advindos da mudança na metodologia de apuração do Produto Interno Bruto (PIB). Na segunda seção, mediante simplificada simulação contrafactual, mostraremos que os tributos e as contribuições elevaram-se, não por maldade de quem quer que fosse, mas para manter a dívida pública em patamar administrável. Na terceira seção, veremos que não há solução simples para se cortar gastos, pressuposto incontornável para a redução da carga tributária. Na quarta seção, abordaremos uma faceta pouco presente no debate fiscal: o aumento do risco ético em decorrência da elevação de impostos. Esse fato exige uma transparência maior na definição de “perdedores” e “vencedores” na arena tributária, cuidado que não vem sendo tomado. Por fim, na quinta seção, teceremos as conclusões e as considerações finais.

1 Carga tributária: o peculiar caso brasileiro

A carga tributária de um determinado país é obtida pelo seguinte quociente:

$$Carga Tributária = \frac{Arrecadação Tributária}{Produto Interno Bruto}$$

³ Neste texto, o termo “impostos” poderá ser utilizado no sentido lato, compreendendo todas as demais espécies de tributos: taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, etc.

Normalmente, o indicador exibe certa estabilidade no tempo, uma vez que há forte correlação entre a produção de riquezas (PIB) e o recolhimento de impostos. Décadas passam-se até que ocorram mudanças significativas de seu patamar. Não no Brasil. Aqui, não raro, a carga tributária experimenta mudanças súbitas e dramáticas, às vezes de um ano para o outro.

A Tabela 1 mostra a variação da carga tributária entre 1950 e 1999.

1950	14,42	1960	17,42	1970	25,99	1980	24,67	1990	26,98
1951	15,73	1961	16,38	1971	25,27	1981	24,65	1991	25,07
1952	15,62	1962	15,75	1972	26,01	1982	25,27	1992	25,79
1953	15,21	1963	16,05	1973	25,06	1983	25,06	1993	25,64
1954	15,81	1964	17,01	1974	25,06	1984	24,42	1994	29,52
1955	15,05	1965	18,82	1975	25,22	1985	23,93	1995	29,88
1956	16,41	1966	20,80	1976	25,13	1986	22,39	1996	29,00
1957	16,67	1967	19,33	1977	25,55	1987	20,28	1997	29,11
1958	18,71	1968	24,20	1978	25,70	1988	20,01	1998	29,74
1959	17,87	1969	24,90	1979	24,66	1989	22,16	1999	31,74

Fontes: Dias Neto (1993) até 1990; SRF, de 1991 a 2005.

Entre 1951 e 1955, a carga tributária esteve praticamente estacionada em 15%. A partir de 1956, o percentual passa a elevar-se suavemente até superar, pela primeira vez em 1966, a barreira dos 20%. Lembremo-nos que, entre 1966-1967, foram implementadas várias reformas, entre elas a Reforma Tributária, que permitiram colocar em prática políticas econômicas que resultaram no chamado Milagre Econômico. Nesse contexto, a carga tributária experimentou uma súbita elevação de patamar, para o nível de 25%. Em pouco mais que uma década, a carga tributária experimentou acréscimo de 10 pontos percentuais (p.p.) de PIB, mantendo-se estável durante a década de 1970, até meados da década de 1980.

Desde então, em razão do recrudescimento da inflação e dos fracassados planos econômicos, ocorreu um período de alta volatilidade: a carga tributária experimentou altos e baixos de um ano para o outro, oscilando entre 20% (em 1988) e 27% (em 1990). Somente entre 1991 e 1993, após várias medidas de recuperação da saúde das finanças públicas, a carga tributária volta a estabilizar-se, coincidentemente, no nível de 25% do PIB.

Após o Plano Real, esse patamar eleva-se subitamente para 29%, salto ocorrido entre 1993 e 1995 e basicamente explicado pelo fim da corrosão que a inflação

provocava nas bases tributáveis (fim do Efeito Tanzi).⁴ Esse percentual manteve-se durante os primeiros anos de estabilidade de preços. Arriscaríamos a dizer que o fim da inflação teve como consequência a troca do imposto inflacionário⁵ pela tributação tradicional.

Em 1999, a carga tributária rompe abruptamente a barreira dos 30% do PIB e passa a exibir comportamento que, visto em retrospectiva, poderíamos qualificá-lo como bizarro. Período conturbado, o real sofreu expressivas desvalorizações. O dólar, cotado a R\$1,20 em dezembro de 1998, chegou a valer R\$2,16 em março de 1999. Em 2002, ocorreu nova crise de expectativas, e a taxa de câmbio chegou a atingir o pico de R\$3,92 em outubro. A economia teve anos de crescimento robusto intercalados com estagnação.

A despeito de tudo isso, fechadas as contas do PIB pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e das receitas tributária pela Secretaria da Receita Federal (SRF), as autoridades governamentais tinham de, constrangidas, anunciar novo aumento da carga tributária, fato repercutido bombasticamente pelos meios de comunicação.⁶

Em 2007, o IBGE alterou a metodologia de apuração do PIB e divulgou uma série retroativa ao ano de 2000, com alterações substanciais em relação aos valores anteriormente divulgados. Como esperado, os percentuais de carga tributária reduziram-se drasticamente, como mostra a Tabela 2:

⁴ Na realidade, desde 1992, a legislação tributária brasileira encontrava-se indexada. Esse fato reduziu o Efeito Tanzi tradicional, que se refere à corrosão inflacionária entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento do imposto. No Brasil, o valor real do imposto encontrava-se protegido durante esse lapso temporal. Entretanto, o mesmo não ocorria ao longo do período de apuração dos tributos. Por exemplo, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com período de apuração mensal, sofria forte corrosão do seu valor real; a CPMF, com apuração semanal, perdia menos valor real; o imposto de importação, com fato gerador instantâneo, praticamente mantinha intacto seu valor real.

⁵ Para uma descrição simplificada do imposto inflacionário, ver Mankiw (1998), p. 120-121.

⁶ Ver, por exemplo, “Carga tributária bate recorde”, *Estado de São Paulo*, 6/3/2007; “Estudo estima que carga tributária seja de 39,7%”, *Folha de São Paulo*, 6/3/2007; “Carga tributária já está perto de 39% no ano”, *O Globo*, 1º/12/2006; “Guido Mantega 'confessa' aumento da carga tributária”, *Jornal do Brasil*, 26/10/2006; “Quero confessar o aumento da carga tributária”, *O Globo*, 26/10/2006, “Carga tributária é inimiga do PIB”, *Estado de São Paulo*, 3/9/2006; “Carga tributária: 44% do PIB”, *Folha de São Paulo*, 6/3/2006; “Carga tributária bate novo recorde”, *O Globo*, 25/2/2006; “Carga tributária explodiu em 2005”, *Estado de São Paulo*, 2/1/2006; “Carga tributária sobe para 41,6% do PIB”, *Estado de São Paulo*, 2/6/2005; “Um fantasma chamado carga tributária”, *Jornal do Brasil*, 26/5/2005; “Carga tributária volta a crescer e bate recorde em 2004”, *Estado de São Paulo*, 22/2/2005; “Para indústria, carga tributária é o pior problema”, *O Globo*, 3/2/2005; “Estudo: União puxa carga tributária recorde”, *O Globo*, 2/2/2005; “Levy admite: carga tributária cresceu”, *Estado de São Paulo*, 28/1/2005; “Palocci admite, enfim, que a carga tributária pode ser maior este ano”, *O Globo*, 11/11/2004; “Carga tributária sobe e chega a 35,68% do PIB”, *Estado de São Paulo*, 10/6/2004; “Carga tributária fica sem controle”, *Valor Econômico*, 7/6/2004.

Tabela 2: Produto Interno Bruto e Carga Tributária de 2000 a 2006 Reflexos da alteração da metodologia de apuração do PIB					
Ano	PIB (R\$ milhões)		Carga tributária (% PIB)		
	Metodologia		Metodologia		Diferença
	Atual	Anterior	Atual	Anterior	
2000*	1.179.482	1.101.255	30,39	32,55	(2,16)
2001*	1.302.136	1.198.736	31,31	34,01	(2,70)
2002	1.477.822	1.346.028	31,86	35,61	(3,75)
2003	1.699.948	1.556.182	31,46	34,92	(3,46)
2004	1.941.498	1.766.621	32,22	35,88	(3,66)
2005	2.147.943	1.937.598	33,38	37,37	(3,99)
2006**	2.322.556.500		34,23		-

Fontes: IBGE (PIB); SRF (carga tributária).
 (*) Em 2007, a SRF divulgou a nova série de carga tributária, com os novos valores do PIB, apenas a partir de 2002. As cargas tributárias de 2000 e 2001 foram recalculadas com base nos últimos dados de arrecadação divulgados pela SRF.
 (**) O IBGE não divulgou o valor do PIB de 2006, calculado pela metodologia anterior.

Como podemos observar, a série de carga tributária calculada com base na metodologia anterior indicava crescimento vertiginoso do indicador a ponto de atingir 37% do PIB em 2005. Refeitas as contas com os novos valores do PIB, a carga tributária mostra-se em patamares muito mais aceitáveis, exibindo relativa estabilidade entre 2000 e 2003 em 31% e, a partir daí, crescimento de 1 p.p. de PIB ao ano, até atingir pouco mais de 34% do PIB em 2006.

Assim, aplica-se ao caso a frase atribuída ao ex-Ministro da Fazenda, Pedro Malan, segunda a qual, no Brasil, não bastasse o futuro, o passado também é incerto. De fato, em Finanças Públicas, quatro pontos percentuais de PIB (diferença entre a “velha” e a “nova” carga tributária de 2005) podem representar a diferença entre o céu e o inferno. Para se ter uma noção disso, basta lembrar que a não prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) envolve perda de receitas da ordem de 1,4 p.p. de PIB. Livros, artigos, textos, estudos e debates realizados com base na série anterior de carga tributária encontram-se totalmente comprometidos. Decisões podem ter sido tomadas com base em indicadores desconectados da realidade econômica. A opinião pública não foi (e provavelmente não será) informada pelos órgãos de imprensa sobre a gigantesca diferença entre os valores da carga tributária anteriormente divulgados, e portanto estranhos ao imaginário popular, e aqueles calculados à luz da nova metodologia de cálculo do IBGE.

2 Dívida pública e carga tributária: um exercício contrafactual

Embora a carga tributária tenha se “reduzido” dramaticamente após a revisão da metodologia de apuração do PIB, o fato é que, nos últimos anos, houve elevação do seu patamar. Contudo, o que teria ocorrido se os impostos não aumentassem? Estaríamos em melhor situação hoje?

Não. Provavelmente estaríamos em situação muito pior. Para tentar mostrar isso, faremos um exercício contrafactual bem simples. Estimaremos o crescimento da Dívida Líquida do Setor Público (DLSP) caso a carga tributária tivesse permanecido em 29%, escolhida como uma espécie de “carga tributária natural”.⁷ Assumiremos a hipótese de que toda a diferença entre a carga tributária efetiva e a “natural” (ou seja, a perda de arrecadação decorrente de uma contrafactual manutenção da carga tributária inalterada a partir do ano de 1996) seria financiada por aumento de dívida e os hipotéticos “rombos fiscais” seriam corrigidos pela aplicação de fator de capitalização equivalente ao valor da despesa com juros reais incorridos no ano dividido pelo montante da DLSP apurada no fim do exercício.

Tabela 3: Evolução da dívida líquida do setor público na ausência de choque fiscal (carga tributária fixa em 29%, a partir de 1996)								
Ano	DLSP	Carga tributária		"Rombo"	"Rombo" Acumulado	DLSP ajustada	Fator capitalização	DLSP capitalizada
		Efetiva	"Natural"					
	(% PIB)	(% PIB)	(% PIB)	(% PIB)	(% PIB)	(% PIB)	(%)	(% PIB)
	A	B	C	D = B-C	E = D+D ₋₁	F = A+E	H	F
1996	30,7	29,0	29,0	0,0	0,0	30,7	-	30,7
1997	31,8	29,1	29,0	0,1	0,1	31,9	11,01%	31,9
1998	38,9	29,7	29,0	0,7	0,8	39,8	20,97%	39,8
1999	44,5	31,7	29,0	2,7	3,6	48,1	14,60%	48,3
2000	45,5	30,4	29,0	1,4	5,0	50,5	10,20%	51,1
2001	48,4	31,3	29,0	2,3	7,3	55,7	9,73%	56,8
2002	50,5	31,9	29,0	2,9	10,2	60,6	6,90%	62,3
2003	52,4	31,5	29,0	2,5	12,6	65,0	9,17%	67,7
2004	47,0	32,2	29,0	3,2	15,8	62,8	4,80%	66,3
2005	46,5	33,4	29,0	4,4	20,2	66,7	14,13%	72,9
2006	44,7	34,2	29,0	5,2	25,4	70,2	11,54%	74,2

Fontes: SRF, Bacen, Ipeadata. Elaboração própria.

⁷ Registre-se que inexistente esse conceito em Finanças Públicas. O percentual de 29% do PIB foi escolhido pois essa era a carga tributária do primeiro ano do exercício contrafactual (1996). Além disso, o percentual coincide com a soma da carga tributária de 25% do PIB, observada no período imediatamente anterior ao Plano Real, mais 4% de PIB, um bom palpite para os efeitos do fim da inflação sobre as fontes de financiamento do Estado (fim do Efeito Tanzi).

Conforme podemos verificar, caso não tivesse havido aumento na carga tributária, mantidas as demais variáveis (mesmo patamar de gastos primários, mesma taxa de juros, mesmo volume de “esqueletos”, etc.), em 2006, a DLSP estaria em patamares próximos a 70%-75% do PIB,⁸ exibindo uma trajetória que provavelmente seria considerada insustentável pelo mercado,⁹ o que implicaria pagamento de juros ainda mais elevados ou até mesmo o repúdio aos títulos da dívida pública.

De fato, grande parte do aumento dos impostos serviu para a produção de superávits primários, e, como mostra a Tabela 4, na ausência da elevação da carga tributária (em relação aos 29% de PIB da carga tributária “natural”), a administração da dívida pública seria ainda mais problemática.

Tabela 4: Resultados fiscais de 1998 a 2006 (% PIB)								
Ano	Déficit nominal	Juros nominais	Juros reais	Superávit primário	Aumento de tributação	Destinação do aumento de tributação		Formação de superávit via redução de despesas
						Superávit primário	Aumento de gastos	
1998	7,93	7,95	7,42	0,02	0,74	0,02	0,72	Nihil
1999	9,98	13,21	6,64	3,23	2,74	2,74	Nihil	0,49
2000	4,48	7,95	4,64	3,47	1,39	1,39	Nihil	2,08
2001	4,76	8,11	4,64	3,36	2,31	2,31	Nihil	1,05
2002	9,36	12,90	3,54	3,55	2,86	2,86	Nihil	0,69
2003	3,31	7,21	4,70	3,89	2,46	2,46	Nihil	1,43
2004	2,26	6,43	2,34	4,17	3,22	3,22	Nihil	0,95
2005	2,75	7,11	6,58	4,35	4,38	4,35	0,03	Nihil
2006	2,90	6,76	5,24	3,86	5,23	3,86	1,37	Nihil
Soma	47,73	77,63	45,74	29,90	25,33	23,21	2,12	6,69
Destinação do aumento de tributação: formação de superávit primário x aumento de gastos.						91,6%	8,4%	-
Contribuição para formação do superávit primário: aumento de tributação x redução de despesas.						77,6%	-	22,4%
Fonte: Ipeadata. Elaboração própria.								

⁸ Se a carga tributária “natural” for fixada em 30% do PIB, desprezando-se os anos de 1996 a 1998, em que a carga tributária efetiva esteve abaixo desse patamar, a DLSP estaria entre 61%-62% do PIB.

⁹ A DLSP, realizando o mesmo exercício com os valores do PIB apurados segundo a metodologia anterior, em 2005, atingiria 98% do PIB! Como a nova metodologia somente foi divulgada em 2007, não é difícil imaginar os efeitos sobre as expectativas dos agentes econômicos de percentual Dívida/PIB dessa magnitude.

Ao longo do período entre 1998 e 2006, o setor público logrou obter superávit primário acumulado da ordem de 30 p.p. de PIB, majoritariamente formado (quase 78%) pela via do aumento de tributação; apenas uma parcela residual (pouco mais de 22%) é explicada por cortes nas despesas primárias. Além disso, é totalmente descabida a afirmação de que o aumento de impostos redundou em aumento de gastos primários. É verdade que em alguns anos da série (1998, 2005 e 2006) houve utilização de parcela das receitas tributárias extras para cobrir aumento de despesas primárias. No entanto, em termos agregados, podemos afirmar que praticamente a totalidade da elevação da carga tributária (quase 92%) foi utilizada para a formação de superávit primário. O aumento de impostos foi primordialmente utilizado no pagamento dos mais de 45 p.p. de PIB relativos aos juros reais incorridos no serviço da dívida pública durante o período de oito anos acima retratado (mais de 77 p.p. de PIB, se considerados os juros nominais).

Assim, na contracorrente do senso comum e de parcela expressiva dos estudiosos das Finanças Públicas, entendemos que a elevação da carga tributária não pode considerada a grande vilã da Economia Brasileira. Pelo contrário, o aparato institucional-administrativo responsável pelo recolhimento de impostos mostrou-se de grande qualidade, o que deveria ser computado como uma vantagem comparativa do País em relação aos seus competidores. Além disso, ao contrário da visão de que o aumento de impostos gerou descontrole nos gastos da máquina pública, verificamos que as receitas extras foram utilizadas preponderantemente na formação de superávits primários, peça fundamental do novo modelo macroeconômico (câmbio livre, meta de inflação, equilíbrio fiscal) adotado após a derrocada da moeda nacional em 1999.

A conclusão dessa seção é a de que a carga tributária subiu porque as decisões políticas tomadas para enfrentar a conjuntura econômica assim o exigiram. Simples assim. Como corolário, aqueles que pregam a redução dos tributos a ferro e fogo, ou bem indicam o novo modelo macroeconômico que pretendem implementar ou os gastos a serem cortados, tarefa nada fácil como veremos a seguir.

3 Corte nos gastos públicos: missão impossível?

Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006) analisaram a evolução dos gastos primários do Governo Central entre 1993 e 2005, cujas principais rubricas podem ser vistas na Tabela 5:

Tabela 5: Gastos primários do Governo Central (% PIB)							
Ano	Transferências a Estados e Municípios	Pessoal	Benefícios INSS	Outros gastos			Total geral
				Gastos sociais	Outros gastos	Total	
	A	B	C	D	E	F=D+E	G=A+B+C+F
1993	2,9	4,5	4,9	Nd**	3,6	3,6	15,9
1994	2,5	5,1	4,9	Nd	4,0	4,0	16,5
1995	2,8	5,6	5,0	Nd	4,2	4,2	17,6
1996	2,7	5,3	5,3	Nd	4,0	4,0	17,3
1997	2,8	4,7	5,4	Nd	5,3	5,3	18,2
1998	3,0	5,0	5,8	Nd	5,7	5,7	19,5
1999	3,6	5,1	6,0	Nd	4,9	4,9	19,6
2000*	3,5	4,7	5,6	Nd	4,6	4,6	18,3
2001*	3,5	5,0	5,8	1,7	3,3	5,0	19,2
2002*	3,8	5,0	5,9	1,7	3,2	4,9	19,7
2003*	3,6	4,6	6,3	1,8	2,6	4,4	18,9
2004*	3,5	4,3	6,5	2,2	2,6	4,8	19,0
2005*	3,9	4,3	6,9	2,4	2,9	5,3	20,4

Fonte: Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006).

(*) Os valores originais do artigo foram recalculados utilizando-se os valores do PIB apurados segundo a nova metodologia do IBGE. Eventual equívoco não pode ser imputado aos referidos autores.

(**) Não disponível.

Verificamos, com base na Tabela 5 e tomando-se o período entre 1996 e 2005 para análise, que os gastos primários do Governo Central elevaram-se em algo como 3 p.p. de PIB, explicados basicamente pelo acréscimo de despesas com benefícios do INSS, com aumento de 2 p.p. de PIB, e com transferências a estados e municípios, com quase 1 p.p. de PIB acima do patamar base.¹⁰

As despesas com pessoal praticamente retornaram aos patamares do período inflacionário. Vale lembrar que a inflação era um instrumento poderoso de contenção do valor real desse tipo de despesa: bastava ao Governo postergar por um breve período de tempo o reajuste nominal da folha de pagamentos. Houve elevação nessa rubrica nos anos mais recentes, não abrangidos pelo estudo em referência. Entretanto, pelo menos até 2009, os dispêndios com pessoal ainda estiveram abaixo dos 5% do PIB.¹¹

¹⁰ Elevação em parte explicada pelos repasses da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996).

¹¹ As despesas do Governo Central com pessoal e encargos foram de: 4,45% do PIB, em 2006; 4,37%, em 2007; 4,35%, em 2008; 4,83%, em 2009. Esses cálculos foram realizados a partir de dados do Ipeadata e pode haver diferenças metodológicas em relação ao trabalho de Almeida, Giambiagi e Pessoa (2006).

A rubrica “Outros gastos”, quando são separados dos valores relativos aos “Gastos sociais” (a partir de 2001), mostra, exceção feita ao último ano da série, um comportamento declinante, com valores abaixo de 3 p.p. de PIB.

Então, o decantado inchaço do setor público parece ser mais uma obra do imaginário coletivo que uma constatação com base em fatos, conforme Almeida, Giambiagi e Pessoa constata¹²:

Na percepção do cidadão comum, o Estado é grande, gasta mal e desperdiça recursos com o pagamento ao funcionalismo, recursos que poderiam ser utilizados no combate à pobreza, no financiamento à educação, na expansão dos gastos com saúde e no aumento do investimento público. Apesar de existir indícios de que no Brasil temos problemas sérios no que tange à qualidade do gasto público, a percepção de que houve inchaço dos gastos com funcionalismo ao longo dos últimos dez anos, em particular, está errada. [...] (p. 89) (g. n.)

Os referidos autores propõem a seguinte redução de despesas:

A conclusão desta nota é simples: para que haja um crescimento econômico maior a médio prazo e mais sustentável a longo prazo, com redução da carga tributária e crescimento dos investimentos públicos, é necessário que o crescimento dos gastos sociais e da previdência (gastos do INSS) aumente a um ritmo menor do que o crescimento do PIB nominal. É a única forma de reduzir a carga tributária, aumentar o investimento público e não comprometer o ajuste fiscal. [...] (p. 95) (g. n.)

A revisão do valor do PIB apenas reforça a conclusão de que não há inchaço da máquina pública. Porém, não sabemos se, à luz dos novos parâmetros obtidos com a revisão do produto brasileiro, os autores manteriam a recomendação de corte de gastos sociais e da Previdência Social. Se o que lhes preocupava era a trajetória desses gastos em relação ao PIB, a revisão do IBGE provavelmente não influenciará suas conclusões, uma vez que, obviamente, não houve reversão na curva ascendente das referidas despesas. Se o que lhes incomodava era o patamar de tais gastos em relação ao PIB, então pode haver algum atenuamento da recomendação, visto que as despesas se “reduziram” entre 0,6 a 1,0 p.p. de PIB.

De toda forma, parece-nos pouco promissora a proposta de cortes de gastos primários como forma de se aliviar a carga tributária. Evidentemente, sempre há como melhorar a qualidade do gasto público, mas o espaço fiscal para ganhos de escala relevantes parece bastante reduzido. Por exemplo, mesmo que a redução dos gastos sociais (inclusive

¹² As conclusões e as sugestões dos autores têm base em valores parametrizados segundo o PIB apurado de acordo com a metodologia anterior.

Previdência Social) lograsse decliná-los ao patamar de 2001 (de 9,3% para 7,5% do PIB), grosso modo, isso abriria espaço para redução da carga tributária em 1,8 p.p. de PIB, pouco mais que “uma CPMF”, corte de receitas recentemente imposto aos cofres da União.

Tal medida, dolorosa do ponto vista social, a nosso ver, poderá abortar o tímido processo de redistribuição de renda dos últimos anos mostrado na Tabela 6:

Ano	Coefficiente Gini	Nível de indigência	Nível de pobreza
1993	0,604437	20,3%	43,0%
1994	Nd*	Nd	Nd
1995	0,600507	15,2%	35,1%
1996	0,602054	15,6%	34,7%
1997	0,602092	15,6%	35,2%
1998	0,600155	14,5%	34,0%
1999	0,593974	15,0%	35,3%
2000	Nd	Nd	Nd
2001	0,596028	15,2%	35,1%
2002	0,589182	13,9%	34,3%
2003	0,582938	15,1%	35,7%
2004	0,572161	13,1%	33,6%
2005	0,569246	11,4%	30,7%

Fonte: Ipeadata.
(*) Não disponível.

Tem havido debate acadêmico sobre o efeito líquido do aumento real do salário mínimo (e, portanto, dos benefícios do INSS e de alguns programas sociais) sobre a economia e até mesmo sobre a distribuição de renda.¹³ Entretanto, parece fora de questão que o combate à inflação, o aumento da cobertura e a melhor focalização dos programas sociais contribuíram de forma significativa para a melhoria dos indicadores sociais.

¹³ Ver, entre outros, “Simulating Brazil’s Tax-Benefit System Using Brahms: The Brazilian Household Microsimulation Model”, Herwig Immervoll, Horácio Levy, José Ricardo Nogueira, Cathal O’Donoghue e Rozane Bezerra de Siqueira, *Econ. Aplic.*, São Paulo, v. 10, n. 2, p. 203-223, abril-junho 2006; “The Impact of Brazil’s Tax-Benefit System on Inequality and Poverty”, Herwig Immervoll, Horacio Levy, José Ricardo Nogueira, Cathal O’Donoghue e Rozane Bezerra de Siqueira. Forschungsinstitut zur Zukunft der Arbeit (Institute for the Study of Labor), *IZA DP* n. 2114, May 2006; “Dezessete Anos de Política Fiscal no Brasil: 1991-2007”, Fabio Giambiagi, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, *Texto para Discussão* n. 1309, Rio de Janeiro, novembro de 2007; “Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado”, Maria Helena Zockun (Coord.), Hélio Zylberstajn, Simão Silber, Juarez Rizzieri, André Portela, Eli Pellin e Luís Eduardo Afonso, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, *Texto para Discussão* n. 03, São Paulo, março de 2007; “Impactos Fiscais do Salário Mínimo”, Amir Khair, Disponível em: < <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair191207.pdf>.>; “Projeções de Longo Prazo para o Regime Geral de Previdência Social: Considerações sobre o trabalho de Amir Khair”, Helmut Schwarzer, Eduardo da Silva Pereira e Luis Henrique Paiva, 2007, mimeo.

Além disso, o corte de gastos sociais, sem uma alteração substancial da composição da carga tributária, seria de uma iniquidade fiscal ímpar. A Tabela 7 desagrega a receita tributária de 2006 de acordo com as principais bases de tributação:¹⁴

Tributo	Bens e serviços	Salários e folha de pagamentos	Lucros e rendimentos do capital	Patrimônio
IR Pessoa Física		7.994,38		
IR Pessoa Jurídica			53.818,42	
IR Fonte Trabalho		40.447,44		
IR Fonte Capital			22.015,68	
IR Fonte Remessas Exterior			7.691,34	
IR Fonte Outros			4.873,56	
IPI	28.223,97			
IOF	6.734,25			
Imp Importação/Exportação	9.934,65			
ITR				302,44
Taxas Federais	316,74			
Contrib Previdência Social		123.520,20		
Cofins	90.585,04			
CPMF	32.057,93			
CSLL			25.840,51	
PIS	20.015,98			
Pasep	3.578,52			
Contrib Servidor Público		11.996,84		
Outras Contrib Sociais	2.867,17			
FGTS		36.505,40		
Cide Combustíveis	7.821,54			
Cide Remessas			659,71	
Outras Contrib. Econômicas	1.247,26			
Salário Educação		6.965,41		
Sistema S		5.606,29		
ICMS	171.668,62			
IPVA				12.418,74
ITCD				940,74

¹⁴ A separação dos tributos por base de tributação é sempre problemática. Por exemplo, a distribuição da receita da CPMF seria mais refinada se fosse desdobrada entre o valor decorrente da movimentação de recursos relacionada à aquisição de bens e serviços e o decorrente da transferência de valores da conta-corrente de depósitos para a continvestimentos. Quanto à primeira parcela, a CPMF caracteriza-se como um tributo sobre “bens e serviços”, mas, em relação ao segundo tipo de movimentação, a contribuição assemelha-se a um tributo sobre “rendimentos de capital”. Entretanto, quando recolhidos segundo a sistemática do Simples, do Simples-Nacional ou do Lucro Presumido, o IRPJ e a CSLL guardam similaridade com os tributos sobre “bens e serviços”, uma vez que as empresas os apuram conforme um percentual da receita bruta (e não do lucro efetivo, como na apuração pelo “Lucro Real”). A investigação mais precisa da divisão da carga tributária por base tributável está fora do âmbito deste artigo, porém acreditamos que as ordens de grandeza indicadas na Tabela 7 não se alterariam substancialmente. Segundo Afonso e Meirelles (2006), a base de incidência do consumo e produção é responsável por 47% da arrecadação nacional.

Taxas Estaduais	3.855,90			
Previdência Estadual		16.724,50		
Outros Tributos Estaduais	3.816,15			
ISS	15.327,17			
IPTU				9.943,15
ITBI				2.134,20
Taxas Municipais	3.079,38			
Previdência Municipal		3.407,28		
Outros Tributos Municipais	75,59			
Total por base tributável	401.205,86	253.167,74	114.899,23	25.739,27
Receita tributária total				795.012,10
Participação base tributável	50,47%	31,84%	14,45%	3,24%

Fonte: Receita Federal. Elaboração própria.

Como podemos perceber, mais de 50% das receitas recolhidas naquele ano advieram da incidência sobre bens e serviços, mediante cobrança de tributos que podem mais facilmente ser repassados do vendedor para o consumidor. Como as famílias de baixa renda consomem praticamente tudo que ganham, elas contribuem proporcionalmente mais que o restante da população. Então, se o corte de despesas recair sobre programas sociais ou serviços como educação, saúde ou transporte públicos, os componentes desse grupo social estarão no pior dos mundos: a carga tributária será por eles suportada mais pesadamente (em proporção à renda), haja vista a preponderância da tributação sobre o consumo, e os cortes de despesas governamentais atingirão diretamente seus orçamentos familiares (pelo corte dos programas sociais) e indiretamente sua qualidade de vida (pelo corte de recursos destinados aos já precários serviços públicos de que são os principais usuários).

Afonso, Araújo e Kahir (2005) enxergam o problema por outra ótica. Eles sugerem que a carga tributária e os juros da dívida têm se elevado mutuamente, em mecanismo retroalimentado. O círculo vicioso seria o seguinte: para garantir a solvência da dívida, eleva-se o superávit primário; como não se consegue reduzir despesas correntes e juros, o superávit é obtido por aumento de tributação; o aumento de tributação é repassado a preços, o que eleva a expectativa de inflação; a taxa de juros é elevada para evitar o aumento de inflação; para garantir o pagamento dos encargos da dívida, eleva-se o superávit primário; e assim sucessivamente. Dessa forma, eles questionam o mecanismo de elevação da taxa Selic como instrumento primordial de combate à inflação e indicam os juros da dívida interna como os grandes vilões do aumento do gasto público:

[...] é preciso reavaliar o comportamento das contas públicas como um todo, a começar, por incrível que pareça, a reconhecer que juros também é despesa pública. E que são os juros os componentes que mais pressionaram os orçamentos, especialmente os federais. O aumento e o nível elevado da carga tributária é concomitante, ou melhor, resultante da igual elevação e manutenção em níveis altíssimos da taxa de juros básica da economia brasileira. O pior de tudo é que, mesmo quando o objetivo maior da política monetária, o controle da inflação, é questionável a eficácia do nível da taxa de juros básica da economia brasileira. [...] Nestes dias, muito se tem dito e, em geral, corretamente criticado, os efeitos da elevação recente de gastos públicos, especialmente com o custeio da máquina administrativa federal e com os benefícios previdenciários, pouco ou quase nada se diz sobre o maior de todos os vilões na expansão recente das despesas governamentais – os juros da dívida interna. (p. 22-23) (g. n.)

Concordamos com os autores em relação ao fato de que os juros da dívida foram os maiores responsáveis pelo aumento da carga tributária ocorrida nos últimos anos, o que pode ser visto pelos resultados fiscais expostos da Tabela 4. Em oito anos, os orçamentos públicos foram onerados em valores equivalentes a pouco mesmo da metade do PIB nacional para honrar o pagamento dos juros reais da dívida pública.

No entanto, discordamos da ocorrência do mecanismo autoalimentador proposto. A nosso ver, a dura política fiscal implementada a partir de 1999 – que, como visto, tem como principal pilar o aumento de tributação – foi fundamental no combate à inflação.¹⁵ De fato, entre 2002-2006, a taxa de inflação anual declinou monotonicamente (12,5% - 9,3% - 7,6% - 5,6% - 3,1%, pelo IPCA), a despeito do aumento de carga tributária.

Nas duas oportunidades em que houve surto inflacionário mais agudo após o Plano Real (1999 e 2002), a relação causal parece ter sido outra: desvalorização da moeda – expectativa de inflação – elevação da taxa de juros – necessidade de solvência da dívida – aumento de tributação – garantia da solvência da dívida – melhoria das expectativas – queda de inflação. A contínua queda das taxas de inflação ocorrida após cada pico de expectativa de inflação indica que o repasse do aumento de tributos para os preços foi sobrepujado pela redução da demanda agregada causada pelos expressivos superávits primários e pela melhoria das expectativas sobre a solvência da dívida.

Na realidade, houve, sim, um episódio relacionado à tributação que exacerbou as expectativas inflacionárias: a implementação do PIS/Cofins não cumulativo e

do PIS/Cofins sobre importações. O Governo Federal havia se comprometido a fazer a alteração da legislação de forma neutra em termos arrecadatórios, promessa não cumprida, uma vez que as receitas das contribuições elevaram-se de 4,2%, em 2002, para 4,9% do PIB, em 2005. Esse aumento real de mais de 16%, deu-se em curto espaço de tempo, justamente durante um período marcado pelo combate à inflação.

Contudo, as expectativas de inflação foram acirradas por um motivo adicional: a mudança de base tributável implicou grande impacto nos preços relativos das cadeias produtivas, visto que a distribuição do aumento dos tributos não foi homogênea entre os setores econômicos. Alguns segmentos empresariais até mesmo se beneficiaram com a medida (por exemplo, indústrias com atuação relevante no mercado interno e externo), enquanto outros foram bastante prejudicados (por exemplo, o setor de serviços). Assim, em 2004, houve uma verdadeira queda-de-braço entre setores econômicos para repassar o aumento da tributação, o que deu ao já cauteloso Banco Central um motivo adicional para manter as taxas de juros em níveis mais altos.¹⁶ Entretanto, esse episódio encontra-se superado. A distribuição dos encargos tributários extras já se assentou, como demonstram as quedas expressivas da taxa de inflação.

Do exposto nesta seção, fica claro que a decisão de cortar gastos públicos não é trivial. Não há “gordura” suficiente nas despesas com a máquina pública, e o corte nas despesas sociais seria particularmente doloroso aos menos favorecidos, esses, sim, os maiores pagadores de tributos, seja na qualidade de consumidores de bens e serviços ou na de assalariados, aposentados e pensionistas. No entanto, forçar a queda de juros “por decreto” ou repudiar o pagamento dos encargos da dívida pública exigiria a substituição (ou, no mínimo, uma radical modificação)¹⁷ do atual modelo macroeconômico, sob pena de tornar o atual inconsistente.

¹⁵ O caso mais dramático foi o choque fiscal chamado de *Pacote 51*, a nosso ver, o principal responsável pela modestíssima inflação de 9,5% a.a. em 1999, mesmo após a brusca desvalorização da moeda ocorrida naquele ano.

¹⁶ Ata do Copom de março de 2004.

¹⁷ Um exemplo de radicalização do atual modelo é a proposta “Déficit Zero”, do ex-Ministro da Fazenda Delfim Netto, que propõe um ajuste fiscal ainda mais vigoroso, para, no médio prazo, reduzir a zero o déficit nominal do setor público. Para uma visão panorâmica do debate sobre a proposta, ver “Déficit Zero”, Miriam Leitão, *O Globo*, 29-6-2005; “Não basta déficit zero para reduzir a taxa de juros”, Yoshiaki Nakano, *Valor Econômico*, 2-8-2005; “Déficit zero?”, Paulo Nogueira Batista Jr., *Folha de São Paulo*, 7-7-2005.

4 Política tributária: falta de transparência

A tributação é uma das atividades mais nobres do Estado. Podemos dizer que não há Estado sem a coleta de receitas tributárias, pois são raros os casos em que se consegue financiar permanentemente o Governo com outras fontes de recursos.

Pela dimensão dos recursos envolvidos, as administrações tributárias e seus agentes encontram-se permanentemente sujeitos às tentações do desvio ético. Assunto delicado e muitas vezes evitado, não há como abordá-lo sem antes registrar que não há corrupto sem corruptor. É necessário, ainda, prestar a justa homenagem ao verdadeiro exército de agentes do fisco que atua, honesta e discretamente, na árdua tarefa de cobrar o exato tributo devido pelo contribuinte.

Mas o fato é que a elevação da carga tributária tem como indesejado efeito colateral o aumento no “prêmio” pelo não pagamento do imposto. À medida que o contribuinte se vê diante de uma conta tributária mais salgada, ele fica tentado a sonegar uma fração maior dos impostos; ao fazê-lo, fica mais exposto a sofrer uma fiscalização; no transcorrer da auditoria, a tentação ao desvio ético vai se elevando à medida que os valores apurados vão se tornando mais expressivos. O ciclo vicioso descrito é um problema secular. Porém, o brutal aumento da carga tributária dos últimos anos deve tê-lo agravado.

Talvez isso explique os resultados de pesquisa que mostrou que agentes públicos envolvidos na atividade tributária teriam solicitado algum de tipo de propina ou pagamento indireto a 53% das empresas entrevistadas. Entre os tributos mais vulneráveis estariam: o IPTU (com 41% das observações); os tributos e contribuições federais (56%); outras taxas federais (59%); o ISS (68%); os encargos trabalhistas federais (71%); e o ICMS (78%).¹⁸ Mesmo com todas as ressalvas e os cuidados com que esse tipo de pesquisa merece ser tratado, os resultados indicam percentuais estarrecedores.

Também se exacerba o chamado “planejamento tributário”, mediante o qual contribuintes de grande porte contratam advogados, contadores e consultores para viabilizar verdadeiros malabarismos contábeis, patrimoniais, societários, etc. com o objetivo de explorar as brechas da legislação vigente.

Interessa, ainda, registrar que à medida que os impostos se elevam ganha corpo uma forma ainda mais sutil de se evitar o pagamento de tributos: a interferência do

¹⁸ Transparência Brasil (2004), p. 9-10.

contribuinte na própria produção da norma tributária. Isso quer dizer que contribuintes de grande porte, ou com grande poder de vocalização de seus interesses, conseguem influenciar a elaboração da legislação tributária. Muitas vezes esse tipo de interferência dá causa a decisões sem racionalidade; outras vezes, é pouco transparente a forma pela qual se consegue alterar a legislação tributária. Vejamos alguns episódios recentes que ilustram esse fato.

Como mencionado anteriormente, o Poder Executivo anunciou que a alteração da legislação do PIS/Cofins seria feita sem aumento de tributação, ou seja, a redução da base tributável (pela aceitação dos créditos das contribuições) seria compensada pela elevação da alíquota no percentual necessário a manter a arrecadação recolhida sob o regime cumulativo. É o que consta da Exposição de Motivos (EM) nº 211/2002/MF, que acompanhou a Medida Provisória (MP) nº 66, de 2002:

EM nº 00211/MF

Brasília, 29 de agosto de 2002.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República

[...]

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep. [...] (g. n.)

Com base nessa premissa, o Congresso Nacional converteu a MP nº 66, de 2002, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, sem alterações substanciais no que diz respeito às regras do PIS não cumulativo. No entanto, o que se viu um “erro” além de qualquer margem de segurança razoável. O “excesso de conservadorismo” foi o principal motivo do aumento real da receita do PIS em 16,4%, ocorrido entre 2002 e 2003,¹⁹ muito acima da evolução das demais receitas administradas pela SRF, conforme mostra a Tabela 9:

Tributo	Ano		Crescimento (%)
	2002	2003	
PIS	15.559	13.367	16,40%
Demais receitas administradas	242.500	238.179	1,81%

Fonte: SRF, Boletim de Arrecadação de dezembro de 2003. Elaboração própria.

¹⁹ Ver “Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro 2003”, Secretaria da Receita Federal, p. 10.

Não obstante os claros sinais de que cometera excesso na fixação da alíquota do regime não cumulativo, o Poder Executivo propôs a elevação da alíquota da Cofins não cumulativa de 3,0% para 7,6%, aumento que guardava a mesma proporção da elevação da alíquota do PIS não cumulativo (de 0,65% para 1,65%). Vale registrar que as contribuições possuem bases tributáveis praticamente idênticas. A EM nº 197-A/2003-MF, que acompanhou a MP nº 135, de 2003, reafirmava a premissa da neutralidade arrecadatória em termos idênticos aos da exposição anterior. Confira-se:

EM nº 197-A/2003-MF

Brasília, 30 de outubro de 2003.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

[...]

3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.

[...] (g. n.)

Ironicamente, a única diferença substancial entre uma e outra exposição de motivos era o Presidente da República a quem se cada uma delas se dirigia.

À época, houve forte resistência ao aumento da alíquota da Cofins,²⁰ haja vista que a arrecadação do PIS indicava que a transição para o regime não cumulativo não havia sido neutra do ponto de vista arrecadatório. O Governo resistiu e conseguiu manter a alíquota de 7,6%. Contudo, diante dos indícios veementes de que havia espaço fiscal, no curso do processo legislativo, alguns setores – aqueles com maior poder econômico e político – conseguiram redução de tributação. Na redação original da MP nº 135, de 2003, as receitas mantiveram-se no regime cumulativo (menos oneroso para as empresas prestadoras de serviços):

- *decorrentes de prestações de serviços de telecomunicações (art. 10, inciso IX, da MP 135, de 2003);*
- *das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (art. 10, inciso X, da MP 135, de 2003).*

A MP nº 135, de 2003, foi convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e foram excluídas do regime não cumulativo, entre outras, as receitas decorrentes:

²⁰ “Aumento disfarçado da carga tributária”, *Gazeta Mercantil*, 4-11-2003, p. A-4; “Mudança na Cofins eleva receita em R\$ 7,8 bilhões”, *O Estado de São Paulo*, 4-11-2003, p. B-3.

- *de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros (art. 10, inciso XII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue (art. 10, inciso XIII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior (art. 10, inciso XIV, da Lei nº 10.833, de 2003).*

Depois disso, várias leis tributárias²¹ estenderam o benefício às receitas de:

- *lojas francas instaladas em aeroportos (art. 10, inciso XV, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *empresas de linhas aéreas domésticas, inclusive empresas de táxi aéreo (art. 10, inciso XVI, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *edição de periódicos para assinantes dos serviços públicos de telefonia (art. 10, inciso XVII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola (art. 10, inciso XVIII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *serviços de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento (art. 10, inciso XIX, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *parques temáticos e de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos (art. 10, inciso XXI, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (art. 10, inciso XXII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *operadoras de rodovias (art. 10, inciso XXIII, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *agências de viagem e de viagens e turismo (art. 10, inciso XXIV, da Lei nº 10.833, de 2003);*
- *serviços de informática e desenvolvimento de software (art. 10, inciso XXV, da Lei nº 10.833, de 2003).*

Estabeleceu-se, ainda, alíquota zero para operações internas e importação de:

- *adubos ou fertilizantes e suas matérias-primas (art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *defensivos agropecuários e suas matérias-primas (art. 1º, inciso II, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *sementes e mudas e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção (art. 1º, inciso III, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *corretivos de solo de origem mineral (art. 1º, inciso IV, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *feijão e arroz (art. 1º, inciso V, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *vacinas veterinárias (art. 1º, inciso VII, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *farinha de milho (art. 1º, inciso IX, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *pintos de um dia (art. 1º, inciso X, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano (art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 2004);*
- *queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão (art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925, de 2004).*

Como podemos verificar, incidências menos onerosas foram sendo concedidas sem uma lógica clara. Embora algumas das desonerações sejam plenamente

²¹ Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (conversão da MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004), nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (MP nº 183, de 30 de abril de 2004), nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (MP nº 219, de 30 de setembro de 2004), a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (MP nº 255, de 1º de julho de 2005).

justificáveis, como arroz, feijão, farinha de milho, etc., é difícil encontrar fundamento para a incidência menos gravosa concedida, por exemplo, para rádios e televisões, lojas francas (*free shopp's*) e empresas de táxis aéreos.

Mesmo com todas essas desonerações, houve um expressivo aumento da carga tributária relativa às referidas contribuições. Entre 2002 e 2005, a arrecadação do PIS/Cofins teve incremento de 0,88 p.p. de PIB, o que representa quase 70% do aumento total da carga tributária da União verificada no período. Mas esse “erro” não saiu de graça.

Logo a seguir, a rejeição da MP nº 232, de 2004, transformou-se em uma das maiores derrotas políticas do Governo. A principal matéria contida na MP tinha um forte apelo popular: o reajuste da tabela do imposto de renda. Sob o argumento de compensar as perdas de receitas advindas dessa correção da tabela, o Poder Executivo fez constar do texto original uma série de alterações na legislação tributária, entre elas o aumento da tributação das empresas prestadoras de serviços, estopim de verdadeira revolta “popular”. O coeficiente a ser aplicado sobre a receita bruta, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, seria aumentado de 32% para 40%.

Essa alteração da legislação buscava corrigir uma distorção tributária: a partir de determinado valor, o serviço prestado mediante contratação de uma pessoa física (assalariado ou autônomo) sofre uma tributação mais onerosa do que a contratação de uma empresa para prestá-lo. Assim, a legislação tributária tinha (e continua tendo) uma brecha pela qual profissionais (advogados, médicos, contadores, consultores, economistas, jornalistas, artistas, atletas, etc.) com altos rendimentos abrem uma “empresa de papel” e, com isso, reduzem substancialmente o pagamento de seus tributos. São “empresas” criadas artificialmente; não possuem sede, escritórios ou estabelecimentos; os sócios são seus únicos integrantes, não havendo outros empregados; não fazem planos de investimentos; não há verdadeiramente *animus societatis*. Suas existências são explicadas unicamente pelas vantagens fiscais que serão a seguir mostradas.

Com a edição da MP nº 232, de 2004, caso o “superprofissional” recebesse seu rendimento como pessoa física, ele se sujeitaria à seguinte tabela anual do IRPF:

Tabela 9: Tabela Progressiva Anual do IRPF		
Base de Cálculo em R\$	Alíquota %	Parcela a Deduzir do Imposto em R\$
Até 13.968,00	-	-

De 13.968,01 até 27.912,00	15	2.095,20
Acima de 27.912,00	27,5	5.584,20

E teria de pagar também a contribuição ao INSS, segundo as seguintes alíquotas:²²

Salários-de-contribuição (R\$)	Alíquota (%)
Até 752,62	7,65
De 752,63 até 780,00	8,65
De 780,01 até 1.254,36	9,00
De 1.254,37 até 2.508,72	11,00

A tributação do rendimento como pessoa física seria, compondo as duas incidências, basicamente, a seguinte:

Rendimentos (R\$)	IRPF (R\$)	INSS (R\$)	Total (R\$)	Incidência (%)
A	B	C	D = B + C	E = D/A
10.000	0	765	765	7,65%
15.000	0	1.350	1.350	9,00%
20.000	0	2.200	2.200	11,00%
30.000	854	3.300	4.154	13,85%
40.000	2.573	3.311	5.883	14,71%
60.000	8.073	3.311	11.383	18,97%
120.000	24.573	3.311	27.883	23,24%
240.000	57.573	3.311	60.883	25,37%
600.000	156.573	3.311	159.883	26,65%
1.200.000	321.573	3.311	324.883	27,07%
6.000.000	1.641.573	3.311	1.644.883	27,41%
12.000.000	3.291.573	3.311	3.294.883	27,46%

Elaboração própria.

Caso esse mesmo contribuinte recebesse seus rendimentos por meio de uma “empresa” optante pelo lucro presumido, ele estaria sujeito ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, mas a incidência final seria menor. Como mencionado, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada pelo lucro presumido era (e continua sendo) de 32% da receita bruta. A

alíquota do IRPJ é de 15%, com adicional de 10% para lucros acima de R\$240.000,00 ao ano; a alíquota da CSLL é de 9%. O PIS e a Cofins são calculados pelo regime cumulativo, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% e 3,00% sobre a receita bruta. Em tese, essa “empresa” não precisa recolher contribuições ao INSS.²³ Em vez de retirar *pro-labore*, sujeito ao IRPF e às contribuições previdenciárias, elas remuneraram seus “sócios” pela distribuição não tributada de lucros.

Registre-se que é um equívoco metodológico incluir o ISS como encargo apenas da “pessoa jurídica”, como foi feito durante a campanha contra a MP nº 232. Pior ainda se o tributo entrar no cálculo à alíquota de 5%.²⁴ Isso porque grande parte dos “superprofissionais” pode criar uma “sociedade uniprofissional”, pessoa jurídica formada por sócios que sejam profissionais do mesmo ramo e assumam a responsabilidade pessoal pelos serviços prestados, situação na qual é permitido quitar o imposto mediante pagamentos fixos anuais sem relação com o valor do serviço prestado pelo profissional, conforme determinou, por unanimidade, a 2ª Turma do STJ.²⁵ Ademais, os municípios fixam a alíquota do ISS entre o piso de 2% (art. 88, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT) e o teto de 5% (art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003), e travam entre si renhida “guerra fiscal” para atrair contribuintes para o seu território. Nas vizinhanças das grandes metrópoles, sempre há um ou mais municípios vizinhos que oferecem alíquotas reduzidas ou outros benefícios fiscais. Por exemplo, os municípios de Barueri, Santana do Parnaíba e Embu – todos da Grande São Paulo – praticam alíquotas bem inferiores às da capital daquele Estado.²⁶ Não nos esqueçamos que a nossa “empresa” é de papel e só existe para reduzir os impostos de seus “sócios”, não havendo inconveniente em manter uma caixa postal no município vizinho.

²² Portaria MPS nº 479, de 7 de maio de 2004.

²³ A título de informação, registre-se que a contribuição do empregador ao INSS é de 20% sobre a folha salarial. Caso os sócios da empresa queiram garantir sua aposentadoria pelo Regime Geral de Previdência Social, eles podem fazer a contribuição pelo regime facultativo, à alíquota de 20% sobre o valor da retribuição. A hipótese mais provável é que os “superprofissionais” prefiram fazer planos de previdência privada, uma vez que o teto do RGPS é irrisório perto de sua estrutura de rendimentos e gastos.

²⁴ “MP 232/2004: A Falácia dos Números da Burocracia Governamental”, *Frente Brasileira contra a MP 232*, estudo e pesquisa coordenados por Gilberto Luiz do Amaral, João Elói Olenike, Maurício Fernando Cunha Smijtink, Carlos José de Lima Castro.

²⁵ REsp 713752 / PB.

²⁶ “São Paulo ganha aliados contra a Guerra Fiscal”. Disponível em: http://www.dcomercio.com.br/noticias_online/490640.htm >. Acesso em: 19 set. 2005.

Façamos, então, o cálculo do encargo tributário da “empresa de papel”, de acordo com a legislação anterior à MP 232, de 2004:

Tabela 12: Incidência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (sem a alteração do art. 11 da MP 232, de 2004).						
Receita bruta (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	PIS (R\$)	Cofins (R\$)	Total (R\$)	Incidência (%)
A	B	C	D	E	F = B+C+D+E	G = F/A
10.000	480	288	65	300	1.133	11,33%
15.000	720	432	98	450	1.700	11,33%
20.000	960	576	130	600	2.266	11,33%
30.000	1.440	864	195	900	3.399	11,33%
40.000	1.920	1.152	260	1.200	4.532	11,33%
60.000	2.880	1.728	390	1.800	6.798	11,33%
120.000	5.760	3.456	780	3.600	13.596	11,33%
240.000	11.520	6.912	1.560	7.200	27.192	11,33%
600.000	28.800	17.280	3.900	18.000	67.980	11,33%
1.200.000	72.000	34.560	7.800	36.000	150.360	12,53%
6.000.000	456.000	172.800	39.000	180.000	847.800	14,13%
12.000.000	936.000	345.600	78.000	360.000	1.719.600	14,33%

Elaboração própria.

Comparemos os resultados das Tabelas 8 e 9. A partir de R\$20.000,00 anuais, a incidência sobre a pessoa física torna-se mais pesada que a que recai sobre a “empresa”. Para a faixa de rendimentos da ordem de R\$120.000,00 anuais, um assalariado pagaria mais que o dobro que a “pessoa jurídica”. A partir da aplicação do adicional do IRPJ, essa proporção vai se reduzindo, mas para rendimentos de R\$12.000.000,00 anuais ainda há uma diferença de mais de 13 p.p. entre a tributação da pessoa física (27,46%) e a da “pessoa jurídica” (14,33%). Ao repetir o exercício para essa faixa de rendimentos como se a MP nº 232 tivesse sido aprovada, verificamos que a “empresa” ainda assim pagaria muito menos imposto (17,05%) que a pessoa física. Mesmo acrescentando-se ao custo da pessoa jurídica os pagamentos do ISS, pelo máximo valor possível (alíquota de 5%), a “empresa” recolheria menos tributos que a pessoa física.²⁷

As distorções na legislação tributária acima descritas acarretavam (e continuam acarretando) a criação artificial de “pessoas jurídicas”, com todos os gastos improdutivos daí decorrentes: custas de cartório, gastos com contadores, manutenção de livros fiscais, etc. Além disso, trata-se de verdadeiro acinte ao princípio da isonomia.

²⁷ Registre-se ainda que a “empresa de papel” daria crédito para o contratante pessoa jurídica que apurasse o PIS/Cofins pelo regime não cumulativo, hipótese vedada no caso de contratação de pessoa física.

Mas, então, como explicar a fragorosa derrota da MP nº 232? Como justificar o verdadeiro clamor “popular” que se sucedeu à sua publicação?

Primeiro. A opinião pública, sem aspas, foi submetida à verdadeira “lavagem cerebral”. Os atingidos pela MP nº 232 formavam um conjunto de agentes sociais com imenso poder de vocalização: jornalistas, advogados, médicos, artistas, atletas, enfim toda a gama de celebridades que forma a “opinião pública”. Em estudo anterior,²⁸ acompanhamos a cobertura da *Folha de São Paulo*, utilizando a narratologia,²⁹ metodologia da Ciência da Comunicação que permite revelar a metanarrativa (a verdadeira intenção) da cobertura jornalística sobre determinado evento. Como conclusão, verificamos que o referido jornal em momento algum ofereceu a seu público leitor uma análise racional sobre a questão; não foi esclarecido que a matéria repercutia sobre o interesse econômico dos jornalistas mais bem remunerados; a cobertura foi feita com evidente viés desfavorável à MP 232. Aquele órgão de imprensa, em uníssono com entidades de classe e empresariais (OAB, Fiesp, CNI, etc.), deu ampla cobertura aos “movimentos populares” que se formaram contra a MP 232, como, por exemplo, ao “Comitê de Negociações contra os Aumentos de Impostos” (20/1/2005); ao *www.mp232.com.br* (28/1/2005); à “Frente Brasileira contra a MP 232”, esta com mais de 1.000 entidades inscritas, segundo a Associação Comercial de São Paulo – ACSP (15/2/2001); ao Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, que, por seu presidente Gilberto do Amaral, afirmou que a “sociedade estaria estarrecida com a tirania tributária do governo, algo sem precedentes na história, que não se viu nem em épocas de ditadura” (24/1/2005).

Segundo. Mais uma vez o Governo havia cometido um “erro”. A distorção descrita anteriormente ocorre apenas e tão-somente para as “empresas de papel”. Há empresas prestadoras de serviços que não são de fachada para evitar o pagamento de tributos; elas têm empregados, folha de pagamentos, ativos, débitos, etc. A redação original da MP nº 232 simplesmente não distinguia umas das outras, fazendo tábula rasa de todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços optantes pelo lucro presumido. Com justo motivo, foi feita a acusação de que, a pretexto da correção da anomalia da legislação, o fisco buscava mais uma vez aumentar a carga tributária.

²⁸ Utilizado como base para o trabalho final da disciplina Leitura dos Meios de Comunicação (UNB).

²⁹ Motta (2005).

Terceiro. O descumprimento da promessa em relação à neutralidade arrecadatária do PIS/Cofins não cumulativo havia desqualificado a Receita Federal como interlocutor confiável. As explicações de seus técnicos foram abafadas durante o debate, desmoralizados pelos aumentos sucessivos da arrecadação das contribuições.

Diante dessas circunstâncias, prevaleceu o poder de *media* dos “superprofissionais”, que se livraram da elevação de seus impostos e continuam pagando menos que os contribuintes normais.

Houve ainda dois outros episódios que mostram o aumento do prêmio pelo não pagamento dos impostos nos últimos anos. Recentemente, foi noticiado que empresas de grande porte obtiveram sucesso na diminuição de seus tributos mediante alteração da própria norma tributária: uma delas, por meio de modificação no texto de medida provisória; a outra, pela edição de ato normativo infralegal. Para tanto, contrataram serviços de terceiros, que foram remunerados à vista do sucesso na resolução do problema tributário das contratantes.³⁰ Não é o caso de se emitir juízo de valor sobre o mérito político, técnico ou jurídico das alterações na legislação tributária; poderíamos, inclusive, cometer injustiça com servidores públicos que podem ter atuado de boa-fé na elaboração das referidas normas tributárias.

Porém, os casos situam-se nas tênues fronteiras entre o público e o privado, entre a legítima defesa do interesse próprio e a indevida interferência no processo legislativo e nas decisões administrativas. Importa aqui registrar o impacto sociológico dos episódios, associando-os aos demais relatados nesta seção. Para o bom desenvolvimento da atividade tributária é necessário que os contribuintes percebam-se em condições de igualdade frente ao fisco. Se eles passam a ter a percepção de que alguns conseguem influenciar a elaboração da legislação tributária, seja com base no poder político bruto (desonerações do PIS/Cofins), seja pela utilização dos meios de comunicação em proveito próprio (derrota da MP nº 232), seja mediante pagamentos a terceiros, legais ou ilegais, não importa (alteração da medida provisória/elaboração de ato normativo), estamos dando mais um passo para deslegitimação da cobrança de impostos.

Falta de transparência na produção normativa e aumento da carga tributária são ingredientes que não se combinam e podem formar uma mistura explosiva. Se já é

³⁰ Houve contratação de escritório no qual atuavam ex-funcionários do alto escalão do fisco federal.

difícil fazer com que o contribuinte recolha seus tributos, se os meios de comunicação de massa já elegeram a carga tributária como o grande problema nacional, imagine se se dissemina a percepção de que outros conseguem escapar da carga extra?

Representantes da Fazenda Pública não podem se desmoralizar, sob pena de o debate tributário perder o seu mais importante ponto de referência: o daqueles que tem a responsabilidade última de suprir os cofres públicos. A persistir nessa toada, o debate tributário pode vir a transformar-se em um verdadeiro “vale tudo”, em prejuízo do princípio da isonomia e da racionalidade do Sistema Tributário Nacional.

5 Conclusões e considerações finais

As sociedades modernas têm de lidar com problemas com altíssimo grau de complexidade. Assim, a legislação posta é sempre efêmera; ela tenta implementar a melhor solução possível no momento; é sempre uma preferência momentânea. Para o seu bom funcionamento, os privilégios e os danos em consequência das decisões tomadas são distribuídos difusa e alternadamente,³¹ e não há como equilibrar perfeitamente ganhos e perdas dos agentes envolvidos,³² exigindo-se soluções políticas.³³ O processo político estabelece um contato (necessariamente) difuso entre o cidadão e o Estado, constituindo-se em uma das etapas mais importantes na construção da legitimidade do poder político; o processo eleitoral cria, segundo Luhmann, uma “fidúcia semi-indiferente”.³⁴ Todavia, esse liame cidadão-Estado é muito tênue e não é recomendável testar seus limites.

Na questão tributária, podemos estar na iminência de uma indesejável ruptura. Por um lado, a imprensa não especializada investe contra a carga tributária, sem aprofundar a questão; por outro lado, a produção normativa tributária há muito se ressentida da falta de racionalidade e transparência.

Na realidade, há um virtual monopólio da informação econômico-tributária por parte das administrações tributárias. Uma das causas do sucesso arrecadatório dos referidos órgãos está no aprimoramento dos seus sistemas de informação. Hoje, praticamente todas as informações são prestadas pelos contribuintes por meio magnético. Os programas fazem críticas durante o preenchimento, evitando a entrega de declarações

³¹ Luhmann, 1990, p. 138-139.

³² Luhmann, 1990, p. 307.

³³ Luhmann, 1990, p. 309.

³⁴ Luhmann, 2002, p. 227-229.

inconsistentes. Erros de digitação, tão comuns à época dos formulários em papel, não existem mais. A transferência massiva de dados, tão problemática no passado, hoje é quase imediata. Além disso, o fim da inflação trouxe como subproduto a melhoria da qualidade das informações fiscais. No período inflacionário, a compatibilização entre fluxos e estoques exigia muito cuidado e criatividade. A moeda nacional (cruzado, cruzeiro, novo cruzado, etc.) nada significava; para fins estatísticos, era utilizado o dólar ou a UFIR/BTN/OTN/ORTN. Os pesquisadores despendiam grande parte do esforço para converter dados primários (já pouco confiáveis) em informação minimamente utilizável. Nada disso é necessário mais.

A Secretaria da Receita Federal tem como fonte de informações, entre outras, as seguintes declarações prestados pelos contribuintes:

DIRPF - Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física; DAI 2006 - Declaração Anual de Isento; DITR - Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação; CPMF - Declarações da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira; DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais; DCIDE - Declaração Cide-Combustíveis; DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais; DIF – Bebidas; DIF – Cigarros; DIMOB - Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias; DIPI - Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados; DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica; DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte; DOI - Declaração de Operações Imobiliárias; DSTA - Declaração de Substituição Tributária do Setor Automotivo; PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação;

e a atribuição de “formular e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações”.³⁵

Nada justifica a manutenção desse formidável acervo de dados sob clausura, uma vez que é possível divulgá-los preservando-se o sigilo fiscal. Utilizadas primordialmente para fins de fiscalização e controle, essas informações econômico-tributárias acabam sendo subutilizadas; elas deveriam estar alimentando os bancos de dados das universidades e institutos de pesquisa, atraindo, assim, a atenção de pesquisadores acadêmicos, em tese com capacidade de tratar assunto tão sensível com um maior grau de objetividade. Sem isso, o debate fiscal torna-se pobre, interessado, pragmático e opaco.

³⁵ Portaria MF nº 275, de 15 de agosto de 2005, art. 2º, XII.

Paradoxalmente, em última instância, a própria administração tributária fica prejudicada. A SRF viu-se sozinha na defesa de sua posição no caso da MP nº 232. E surgem falsos “equivalentes funcionais”, tais como organizações não governamentais, centros de pesquisa particulares, seções de estudos de sindicatos laborais e patronais, consultores e especialistas, cujas análises quase sempre são feitas em desatendimentos às premissas da objetividade científica, quando não movidas direta ou indiretamente por interesses econômico-financeiros.

Quanto às secretarias de Fazenda estaduais, elas devem à sociedade estatísticas sobre as operações de entrada e saída de mercadorias, bem como informações sobre créditos de ICMS não honrados junto aos contribuintes. No entanto, o que o debate tributário mais se ressentir é da falta de transparência com que é feita a “guerra fiscal” entre os Estados. A próxima etapa da melhoria do Sistema Tributário Nacional passa pela modificação da legislação do ICMS, e sem informações econômico-tributárias confiáveis esse passo pode tornar-se um verdadeiro salto no escuro.

Em conclusão, entendemos que:

- a) A carga tributária elevou-se a reboque do aumento das despesas públicas, em especial dos encargos da dívida. A partir de 1999, o choque fiscal constituiu-se em um dos pilares da política macroeconômica do país, e a opção pelo aumento de impostos parece ter sido uma solução do tipo *minimax*³⁶ para viabilizá-lo.
- b) Somente tem sentido exigir a diminuição dos impostos após a redução dos gastos públicos, e cortes nas rubricas que exibem magnitude capaz de fazer diferença (encargos da dívida e despesas sociais) são de difícil implementação.
- c) O aumento da carga tributária exige uma transparência maior na definição de “ganhadores” e “perdedores”, precaução que vem sendo negligenciada. A opacidade na tomada de decisão em um ambiente de aumento de impostos deve ser evitada, pois pode levar a uma indesejável deslegitimação da política tributária.

³⁶ Soluções *minimax* são aquelas nas quais, sob incerteza dos resultados, escolhe-se, entre várias alternativas, aquela cujo pior resultado é melhor do que os piores resultados das demais alternativas. Por exemplo, a alternativa A pode produzir um ganho de 10 ou perda de -5; a alternativa B, ganho de 20 ou perda de -7; a alternativa C, ganho de 7 ou perda de -3. A solução *minimax* é a alternativa C. Para descrição simplificada do algoritmo *minimax* aplicado a dilemas sociais, ver Rawls (2002), p. 162-172.

Referências Bibliográficas

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika Amorim; KHAIR, Amir. **Tributos e juros: as duas grandes cargas sobre a economia** – uma análise para debate. Fev. 2005.

_____; MEIRELLES; Beatriz Barbosa. Carga tributária global no Brasil, 2000/2005: cálculos revisitados. Universidade Estadual De Campinas – Unicamp, Núcleo de Estudos de Políticas Públicas – NEPP, **Caderno 61**, março 2006.

ALMEIDA, Mansueto; GIAMBIAGI, Fabio; PESSOA, Samuel. Expansão e dilemas no controle do gasto público federal. **Boletim de Conjuntura**, 73, jun. 2006, Ipea, p. 89-98.

DIAS NETO, João. 45 anos de carga fiscal no Brasil: uma análise da sua evolução. **Tributação em Revista**, nº 6, out./dez. 1993.

LUHMANN, Niklas. **La Differenziazione del Diritto**. Tradução de Raffaele De Giorgi e Michele Silbernagl. Bologna: Il Mulino. 1990.

_____. **I Diritti Fondamentali come Istituzione**. Tradução de Stefano Magnolo. Bari: Dédalo. 2002.

MANKIW, N. Gregory. **Macroeconomia**. Tradução de Maria José Cylar Monteiro. Livros Técnicos e Científicos: Rio de Janeiro, 1998.

MOTTA, Luiz Gonzaga. **Narratologia: teoria e análise da narrativa jornalística**. Brasília: Casa das Musas, 2005.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

TRANSPARÊNCIA BRASIL. **Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado**, 2003. Abril, 2004.