

Textos para Discussão FEE N° 95

Secretaria do Planejamento, Gestão e Participação Cidadã
Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser

Federalismo fiscal brasileiro: problemas, dilemas e competências tributárias

Eugenio Lagemann

Cristiano Aguiar de Oliveira

Liderau dos Santos Marques Junior

Porto Alegre, agosto de 2011



SECRETARIA DO PLANEJAMENTO, GESTÃO E PARTICIPAÇÃO CIDADÃ

Secretário: João Motta



DIRETORIA

Presidente: Adalmir Antonio Marquetti

Diretor Técnico: André Luis Forti Scherer

Diretor Administrativo: Roberto Pereira da Rocha

CENTROS

Estudos Econômicos e Sociais: Renato Antonio Dal Maso

Pesquisa de Emprego e Desemprego: Dulce Helena Vergara

Informações Estatísticas: Cecília Rutkoski Hoff

Informática: Luciano Zanuz

Documentação: Tânia Leopoldina P. Angst

Recursos: Maria Aparecida R. Forni

TEXTOS PARA DISCUSSÃO

Publicação cujo objetivo é divulgar resultados de estudos direta ou indiretamente desenvolvidos pela FEE, os quais, por sua relevância, levam informações para profissionais especializados e estabelecem um espaço para sugestões. As opiniões emitidas nesta publicação são de exclusiva e de inteira responsabilidade do(s) autor(es), não exprimindo, necessariamente, o ponto de vista da Fundação de Economia e Estatística.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados nele contidos, desde que citada a fonte.

Reproduções para fins comerciais são proibidas.

<http://www.fee.rs.gov.br/textos-para-discussao>

Federalismo fiscal brasileiro: problemas, dilemas e competências tributárias¹

Eugenio Lagemann

Professor de Economia na UFRGS

Cristiano Aguiar de Oliveira

Professor de Economia na FURG

Liderau dos Santos Marques Junior

Pesquisador em Economia na FEE

RESUMO

O presente trabalho propõe uma discussão teórica sobre federalismo fiscal, apresentando problemas e dilemas na distribuição das competências entre os níveis de governo. A partir da discussão, definem-se os níveis ótimos de arrecadação e de gastos públicos. Na apresentação dos aspectos básicos do modelo de federalismo fiscal brasileiro, após a Constituição de 1988, salientam-se as competências tributárias e discutem-se os problemas do atual modelo.

Palavras-chave: federalismo fiscal; federalismo fiscal no Brasil; competências tributárias.

Classificação JEL: H 77.

ABSTRACT

The present paper proposes a theoretical debate about fiscal federalism showing issues and tradeoffs in the sharing of competence among different levels of governments. From the discussion the optimal tax levels and public spending are defined. In the exposition of the basics aspects of Brazilian fiscal federalism, after 1988 Constitution, the tax assignments are evaluated and actual model issues are discussed.

Keywords: fiscal federalism; fiscal federalism in Brazil; tax assignment.

JEL classification: H 77.

1 INTRODUÇÃO

O federalismo conceitualmente constitui uma divisão de poder entre as diversas regiões que compõem um país e abarca um universo que ultrapassa a economia. O mesmo acontece com o federalismo fiscal, que envolve a distribuição da competência no que concerne às receitas e despesas, instrumentos da política fiscal, a qual é realizada por um conjunto de gestores públicos, ao contrário das políticas monetária e cambial, normalmente sob responsabilidade do governo central. Sua configuração é diferente nas 23 federações atualmente existentes no mundo e depende da resposta dada a um elenco de questionamentos: quem arrecada este ou aquele tributo? Como se distribuem os recursos obtidos por essa arrecadação? Quem é responsável pela oferta de determinado serviço público? Como são financiados os programas e projetos públicos? Os gastos em saúde ou segurança, por exemplo, são de responsabilidade de qual nível de governo?

¹ Agradecemos os comentários e sugestões dos pesquisadores e técnicos do Núcleo de Políticas Públicas da FEE, em especial a Isabel Ruckert, a Alfredo Meneghetti e a Marinês Grando. Evidentemente, os eventuais erros e imperfeições remanescentes são de nossa inteira responsabilidade.

O debate sobre federalismo fiscal pode ser dividido em duas linhas: uma que trata de construir modelos ideais, e outra que investiga a experiência dos estados federais quanto à divisão das responsabilidades de tributar e gastar entre os níveis de governo. Tiebout (1956) apresenta um trabalho clássico propondo um modelo ideal, onde a competição entre os governos locais (ou subnacionais) resultaria em ganhos de eficiência, pois os bens públicos seriam ofertados na quantidade e na qualidade desejada pelos cidadãos. Mas muitos estudos apresentam e criticam a hipótese de Tiebout. Stiglitz (2000) resume as principais qualificações em relação à hipótese. Em primeiro lugar, numa federação existe um grande conjunto de externalidades, tanto do lado da receita como do da despesa, isto porque as ações de um nível de governo têm efeitos sobre governos de mesmo nível e sobre governos de diferentes esferas. Em segundo lugar, em muitos países existe um número limitado de regiões (locais) competindo entre si, portanto, a concorrência na oferta de bens públicos é bastante limitada. Em terceiro e último, não se pode ignorar a preocupação com a redistribuição de renda entre indivíduos e jurisdições.

Não cabe aqui reunir a extensa literatura econômica sobre os sistemas de federalismo fiscal. No caso brasileiro, os trabalhos de Shah (1990), Rezende (1995), Ter-Minassian (1997) e Serra e Afonso (1999) trazem importantes contribuições para o debate. O primeiro estudo propõe soluções para diversos problemas diagnosticados, salientando-se a proposta de unificação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) em um único imposto a ser administrado pelo Governo Federal, sendo os recursos partilhados entre estados e municípios. O segundo defende uma reforma do sistema tributário, tendo o consumo como principal fonte de arrecadação e sendo partilhada a base de arrecadação entre União, estados e municípios. O terceiro estudo, além de caracterizar o modelo brasileiro de federalismo fiscal, também defende uma reforma tributária, sugerindo um imposto sobre o valor adicionado padrão de competência da União (com uma ou duas alíquotas). O quarto e último estudo aponta uma série de desafios para o federalismo fiscal brasileiro, destacando-se a necessidade de se promover uma organizada descentralização fiscal, conciliando redistribuição do bolo tributário e divisão de responsabilidades.

O presente estudo tem os seguintes objetivos: 1) abordar os problemas ou dilemas comuns entre as federações, quando se trata de dividir as responsabilidades entre os governos; 2) propor uma definição de carga tributária ótima e de nível ótimo de gasto público; e 3) observar as competências tributárias no modelo brasileiro de federalismo fiscal, destacando o problema das externalidades que ocorrem em decorrência da falta de coordenação entre os níveis de governo. Os dois primeiros assuntos são tratados na segunda seção; na terceira, são apresentadas as competências tributárias no modelo brasileiro de federalismo fiscal; e na quarta seção tecem-se as considerações finais.

2 PROBLEMAS E DILEMAS EM UM SISTEMA DE FEDERALISMO FISCAL

2.1 O problema da definição das competências tributárias

O objetivo desta seção é discutir os problemas e dilemas comuns de federações e propor uma definição de carga tributária ótima. Portanto, não se trata de construir um modelo ótimo de federalismo fiscal, muito menos de propor uma composição ótima de sistema tributário.² A discussão proposta parte de três conceitos fundamentais: a organização política do Estado, a estrutura tributária e o sistema de federalismo fiscal.

A organização política de um Estado-nação pode ser de três tipos: Estado unitário, confederação e federação.³ No Estado unitário, não há divisão de poder político nem diferentes níveis (ou esferas) de governo. Assim, as decisões governamentais concentram-se no âmbito do governo nacional. A administração de um Estado unitário pode ser centralizada ou descentralizada. No segundo caso, existem agências e escritórios regionais com algum grau de autonomia em relação à administração central. Exemplos conhecidos de Estado unitário são Japão, Portugal e Nova Zelândia.⁴

A confederação caracteriza-se tanto pela divisão de poder político como por diferentes níveis de governo. Na confederação, o governo central limita-se a coordenar esforços em torno de questões comuns entre os estados membros. Os estados membros são politicamente mais fortes do que o governo central. Um exemplo consagrado de confederação é o dos Estados Unidos no período entre 1777 e 1789.

A federação caracteriza-se pela divisão de poder político e pela existência de diferentes níveis (ou esferas) de governo. Em uma federação, o poder político é dividido entre o governo nacional (ou central, ou ainda, federal) e os governos subnacionais (estados e municípios). Além disso, há uma divisão de responsabilidades (ou competências) entre as esferas de governo. O grau de unificação numa federação é maior do que na confederação, porque o governo nacional assume a total responsabilidade sobre determinados assuntos, como, por exemplo, a defesa nacional, enquanto os governos subnacionais detêm algum grau de autonomia e áreas próprias de competência. Outra característica da federação é a divisão de tarefas administrativas entre as esferas de governo. Exemplos de federações na América são Estados Unidos, Canadá, México, Argentina, Venezuela e Brasil.

Em se tratando de tributação, três problemas são comuns em federações. O primeiro trata da carga tributária ótima para cada nível de governo. Os governos devem tributar a renda ou o consumo? Qual a estrutura de alíquotas do imposto sobre o consumo? O sistema tributário deve ter que grau de progressividade?⁵ O segundo problema é o da definição das competências tributárias entre os níveis de governo. A competência tributária de um

² Para uma exposição sobre as contribuições de Oates, Tiebout, Musgrave, Shah e Ter-Minassian sobre o modelo ótimo de federalismo fiscal, ver Silva (2005).

³ Em qualquer tipo de organização política, assume-se o amparo constitucional.

⁴ Keen (1998) discute as funções fiscais do governo central no caso de um Estado unitário.

⁵ Gentry (1999) levanta essas questões, ao fazer uma resenha da teoria da tributação ótima. Outras revisões podem ser encontradas em Rosen (1999), Siqueira *et al.* (2004) e Lagemann (2004). Sobre a constituição de um sistema tributário ótimo, ver Musgrave e Musgrave (1980).

determinado nível de governo contempla três dimensões: o poder de legislar sobre os tributos de sua competência, constituir uma administração tributária responsável pela arrecadação dos impostos e manter sob sua guarda (ou compartilhar com outros níveis de governo) os recursos arrecadados (Krause-Junk; Müller, 1993, p. 9-23). O terceiro problema é o das externalidades sobre os gastos e as receitas que surgem num sistema federal de governos — isto é, quando um governo altera sua política de gastos ou promove alterações do lado da receita tais mudanças têm efeitos não só sobre suas contas, mas também sobre os gastos e as receitas de outro governo.

As bases clássicas de tributação são o consumo, a renda e o patrimônio. Em geral, a estrutura tributária inclui impostos diretos e indiretos. Exemplos de impostos indiretos são os impostos sobre o consumo; e exemplos de impostos diretos são os impostos sobre a renda e o patrimônio. A tributação sobre as bases clássicas influencia o comportamento ou as escolhas dos agentes econômicos.⁶ Por alterar os preços relativos, o imposto sobre o consumo induz o consumidor a substituir um bem por outro. O imposto sobre a renda afeta as decisões dos agentes econômicos entre trabalho e lazer: quanto maior o imposto sobre a renda, menos atrativo é o trabalho e, por conseguinte, menor é a oferta de trabalho. Os impostos sobre o patrimônio e a renda afetam o retorno das atividades econômicas, o que produz deslocamentos de capital entre as jurisdições.

Ao alterar o comportamento ou as escolhas dos agentes econômicos, a tributação gera perdas de eficiência na alocação dos recursos e, por conseguinte, reduz o bem-estar econômico da sociedade. Essa é uma situação indesejável, comparando-se com a ideal em que as bases dos tributos são independentes das escolhas dos agentes econômicos. Tais tributos são do tipo *lump sum*: o montante pago independe das escolhas ou do comportamento do contribuinte. Exemplos desse tipo de imposto são o imposto *per capita* e o imposto que tem como base as características inatas do indivíduo, tais como a cor dos olhos. Se a estrutura tributária fosse composta apenas de impostos do tipo *lump sum*, não haveria perda de eficiência com a arrecadação. Contudo, a tributação do tipo *lump sum* é tida como impraticável, porque não se pode observar e mensurar a base tributária. Além disso, a sociedade não se preocupa apenas com a eficiência. A equidade é uma questão importante, porque a renda e a riqueza são distribuídas de maneira desigual entre os indivíduos. Assim, na definição da carga tributária ótima há um *trade-off* entre equidade e eficiência. Lagemann (2004) observa que existem várias soluções a serem escolhidas, dependendo das características das funções utilidade individuais e da função de bem-estar social.

A equidade é alcançada quando o indivíduo contribui para a receita do governo

⁶ Para uma apresentação das regras ótimas para o imposto sobre o consumo e para o imposto sobre a renda, ver Lagemann (2004). No caso do imposto sobre o consumo, a teoria da tributação ótima sugere, como solução *second best*, um sistema tributário com alíquotas diferenciadas, devendo-se tributar mais pesadamente os bens complementares ao lazer do que os bens pouco ou menos complementares ao tempo livre. No caso do imposto sobre a renda, não há consenso sobre o grau ótimo de progressividade. Como solução *second best*, conclui-se pela aplicação de alíquotas marginais nulas nos extremos inferior e superior de renda; e alíquotas marginais, acima de 0% e até 100%, a serem aplicadas nas faixas de renda intermediárias. Quanto ao imposto de renda sobre o capital, a teoria da tributação ótima sugere a simples exclusão de um sistema tributário ideal.

conforme a sua capacidade de pagamento, ou seja, em proporção a seu consumo, patrimônio e renda. Além disso, a carga tributária é justa quando pessoas com igual capacidade de pagamento pagam o mesmo montante de impostos. A perda de eficiência econômica (ou de bem-estar) é minimizada quando os tributos afetam o mínimo possível as escolhas dos agentes econômicos. A eficiência administrativa, por sua vez, ocorre quando o valor a ser pago e a forma de pagamento são claros e evidentes para o contribuinte; quando o tributo é arrecadado da maneira mais conveniente e fácil para o contribuinte; quando a arrecadação do tributo implica o menor custo possível para o contribuinte; e, por último, quando o tributo é certo, isto é, não muda a bel-prazer do governante.⁷

Em um sistema de federalismo fiscal, é necessário definirem-se as competências tributárias entre os níveis de governo.⁸ Porém, daí surge outro problema: como dividir entre os diferentes níveis de governo as competências mais adequadas para cada um deles? A literatura econômica propõe alguns critérios a serem levados em conta nessa definição.

Na distribuição das competências tributárias, os critérios a serem considerados são os seguintes: 1) a facilidade de se exportar o tributo; 2) a mobilidade da base tributária; 3) a viabilidade administrativa de se cobrar o tributo, seja do ponto de vista técnico, seja do ponto de vista econômico; 4) a elevada sensibilidade da arrecadação tributária a alterações no produto da economia; e 5) o grau de associação entre o tributo pago (custo) e os benefícios produzidos pela oferta de bens públicos.⁹

A exportação de imposto pode ocorrer na tributação sobre o consumo. Suponha a tributação sobre uma mercadoria produzida na jurisdição A: quando esse bem é consumido por um indivíduo na jurisdição B, esse consumo estará financiando a jurisdição A, porque o valor do imposto está embutido no preço da mercadoria.¹⁰ A tributação sobre a renda ilustra o problema da mobilidade da base tributária. Se a jurisdição A cobra uma alíquota sobre a renda mais alta que a jurisdição B, haverá estímulos para que os residentes de A se desloquem para B, a fim de fugirem do imposto mais elevado.

A tributação sobre o patrimônio, o consumo e renda é complexa e dispendiosa, o que exige consideráveis investimentos e gastos na administração e fiscalização da receita. A cobrança do tributo sobre o patrimônio é viável para governos estaduais e para municípios médios e grandes. A cobrança dos tributos sobre o consumo e a renda é viável para os governos estaduais e o governo nacional.¹¹ Aos governos locais, a cobrança de taxas é o mais

⁷ Note-se que dois problemas relacionados à administração fazendária foram ignorados: os custos envolvidos na atividade de arrecadação e a sonegação fiscal.

⁸ Mais adiante, discutem-se as competências sobre a provisão de bens públicos entre as respectivas esferas de governo. Na discussão sobre o que vem primeiro, se a definição das competências tributárias ou a definição das competências sobre os gastos públicos, Shah (1990) sugere definirem-se as responsabilidades sobre os gastos, para, depois, discutirem-se as competências tributárias. Por fugir do foco principal do artigo, não se discutem os casos da descentralização extrema (sem a presença de um governo central) e o da centralização extrema (com apenas o governo central e sem as demais esferas de governo).

⁹ Para uma análise mais aprofundada sobre os critérios, ver Musgrave e Musgrave (1980) e Ter-Minassian (1997).

¹⁰ Evidentemente, admitindo-se o princípio da origem na aplicação do referido imposto.

¹¹ Ahmad e Stern (1984) salientam que um imposto sobre consumo é mais adequado para os estados arrecadarem receitas adicionais do que um imposto específico sobre o consumo de responsabilidade

recomendável, por conta da associação entre o custo e o benefício de determinado bem público.

Na definição das competências tributárias, quanto mais fácil for a exportação do tributo, mais móvel for a base tributária e maior a economia de escala na administração tributária, o tributo deve ser de responsabilidade do governo nacional.¹² Dado que o universo de tributos é limitado, admite-se que, sob o ponto de vista da eficiência econômica e administrativa, os tributos que se prestam à cobrança dos governos subnacionais são poucos. Ao se considerar os tributos arrecadados diretamente por cada nível de governo, têm-se a receita tributária total dos três níveis de governo e a receita tributária própria por esfera de governo.

Além dos tributos, os governos, geralmente dos níveis subnacionais, contam com os recursos oriundos de transferências intergovernamentais. Segundo Silva (2005), as transferências justificam-se por três motivos: externalidades, compensações e redistribuição de renda. No caso da existência de externalidades geradas por decisões ou medidas adotadas em uma jurisdição sobre as economias de outras jurisdições, prevê-se o pagamento de indenizações ou subsídios conforme a natureza da externalidade. A compensação ocorre quando a arrecadação, por razões de eficiência econômica, é realizada por jurisdição com abrangência estadual ou federal. A esfera arrecadadora realiza transferências com o objetivo de compensar jurisdições tributadas e viabilizar os gastos dos respectivos governos. O último motivo está relacionado à redistribuição de recursos entre regiões com diferentes níveis de renda e desenvolvimento.¹³

Ao se considerarem os tributos, as contribuições e as taxas de competência de cada nível de governo mais o saldo líquido das transferências intergovernamentais, chega-se à receita tributária disponível. E somando-se a receita tributária disponível de cada nível de governo, tem-se a receita tributária disponível total.

Shah (1990) divide as transferências em três tipos: sem contrapartida e seletiva; com contrapartida e seletiva; e geral sem contrapartida. Um tipo de transferência sem contrapartida e seletiva ocorre, por exemplo, quando o governo federal (ou o estado) repassa recursos ao município, que devem ser aplicados em um tipo específico de gasto, por exemplo, no combate à dengue. Trata-se de um mecanismo que visa garantir a provisão de bens públicos em nível local ou estadual para parcelas da população com necessidades especiais (pobres e idosos são um exemplo). Esse tipo de transferência é o mais adequado para subsidiar atividades que

do governo federal. Lagemann (2004) observa que, na prática, por causa de custos administrativos excessivos, trabalha-se com um número reduzido de alíquotas diferenciadas.

¹² A análise pormenorizada dos referidos critérios é apresentada na terceira seção deste texto, quando se trata do federalismo fiscal brasileiro.

¹³ A forma mais simples de partilhar as transferências do governo federal para os estados e municípios e dos estados para os municípios é conhecida como o princípio da derivação. Suponha uma federação composta por três estados (A, B e C). O governo federal arrecada R\$ 100 mil em imposto de renda: R\$ 30 mil no estado A, R\$ 20 mil no estado B e R\$ 50 mil no estado C. Por uma norma constitucional, o governo federal tem que repassar 50% do total para os estados. Conforme o princípio da derivação, seriam repassados R\$ 15 mil ao estado A, R\$ 10 mil ao estado B e R\$ 25 mil ao estado C. Note que, nesse exemplo, fica evidente a definição das competências tributárias: quem arrecada, quem legisla e quem administra o imposto de renda é o governo federal, enquanto aos estados é repassada uma parte do montante total arrecadado. A receita tributária própria do governo federal é R\$ 100 mil, porém, após as transferências intergovernamentais, a receita tributária disponível é R\$ 50 mil, enquanto a receita tributária disponível do estado A é R\$ 15 mil, do estado B, R\$ 10 mil, e a do estado C, R\$ 25 mil.

são prioritárias para o governo federal (ou governos estaduais) e são menos prioritárias para o governo local.

As transferências com contrapartida e seletivas ocorrem quando, por exemplo, a cada real gasto por um governo subnacional em um tipo específico de despesa, o governo federal complementa com mais recursos (por exemplo, 50 centavos). Esse tipo de transferência visa induzir os governos subnacionais a ampliarem a provisão de bens públicos, pois estariam internalizando os benefícios proporcionados aos não residentes.

Um exemplo de transferência geral e sem contrapartida ocorre quando o governo federal repassa ao governo local um determinado montante de recursos, sem a exigência de que eles sejam aplicados em um tipo específico de gasto, podendo ser aplicados na expansão dos gastos públicos ou na redução da tributação local. Esse tipo de transferência é o que menos estimula os gastos públicos locais e o que mais desestimula a tributação própria local.

Por terem efeitos renda e substituição, Shah (1990) observa que as escolhas sobre os tipos de transferências dependem dos objetivos dos governos: incentivar os governos subnacionais a elevarem as despesas numa função específica ou simplesmente elevar o bem-estar dos residentes numa jurisdição.

2.2 O problema da definição das responsabilidades sobre os bens públicos

Outro problema comum das federações refere-se à definição das responsabilidades no fornecimento dos bens públicos. A resposta ao problema é a definição das competências sobre a provisão de bens públicos entre as respectivas esferas de governo. Contudo, daí surge outro problema: como dividir entre os diferentes níveis de governo as competências mais adequadas para cada um deles? A literatura econômica propõe alguns critérios a serem levados em conta na definição dessas competências.

Na distribuição das responsabilidades sobre o fornecimento de bens públicos, propõe-se, como regra geral, a análise dos ganhos e dos custos sociais, quando uma esfera de governo oferta determinado bem público. Os benefícios e os custos sociais dependem de fatores como o público-alvo, a abrangência geográfica, as economias de escala, as preferências dos indivíduos e a capacidade financeira de cada nível de governo. Assim, no caso de um bem público como a segurança nacional, admite-se que os ganhos sociais são maiores que os custos, quando o governo nacional é o único ofertante. A fim de se obter ganhos de eficiência, os governos subnacionais (estados e municípios) ofertariam bens públicos não concorrentes com a cesta do governo central.¹⁴ Entretanto os governos subnacionais poderiam concorrer entre si, ofertando diferentes bens públicos e estabelecendo estruturas tributárias próprias, de modo a se ter um mecanismo de revelação das preferências dos indivíduos.¹⁵

A definição das competências entre os níveis de governo em relação aos bens públicos é de mais difícil solução do que a definição das competências tributárias por diversos motivos.

¹⁴ A idéia da cooperação entre os níveis de governo é de Oates (1972).

¹⁵ Ver Tiebout (1956).

Silva (2005) aponta os problemas que merecem especial atenção: 1) a cesta de bens provisionados pelo setor público envolve bens públicos puros, bens públicos mistos e bens meritórios;¹⁶ 2) a existência de assimetria nas preferências e nas quantidades demandadas pelos membros de uma mesma jurisdição; 3) a existência de mobilidade de indivíduos entre diferentes jurisdições; 4) os custos de tomada de decisão sobre a escolha dos bens a serem ofertados; 5) a existência de externalidades positivas e negativas; e 6) a necessidade de observância de economias de escala. Outro problema refere-se à desigualdade de renda entre os indivíduos de uma mesma jurisdição e às desigualdades regionais em termos de renda e qualidade de vida dos indivíduos.

2.3 O problema dos desequilíbrios horizontal e vertical

Em um sistema de federalismo fiscal, é comum ocorrerem diferenças entre a receita tributária e os gastos dos diferentes níveis de governo. O desequilíbrio horizontal ocorre entre os entes federados de mesmo nível. Por exemplo, alguns estados (ou municípios) apresentam escassez de recursos frente aos seus compromissos, enquanto, para outros estados (ou municípios), ocorre o inverso. O desequilíbrio vertical dá-se entre os diferentes níveis de governo. Exemplificando: quando os estados (ou municípios) apresentam falta de recursos frente a suas despesas, o governo central apresenta excesso de recursos.¹⁷

Uma razão para o desequilíbrio vertical é a falta de uma clara definição das responsabilidades sobre os gastos. Essa falta de precisão decorre do universo muito amplo de serviços públicos a serem prestados pelos diferentes níveis de governo. Assim, os níveis de governo acabam concorrendo na oferta dos serviços públicos, podendo acarretar em diferenças entre os gastos e a receita tributária.¹⁸

Outra razão seria decorrência da maior concentração das receitas tributárias no governo federal e da descentralização das despesas entre os demais níveis de governo. Essa situação aconteceria porque, em geral, admite-se que o governo federal é a esfera de governo que pode arrecadar a maior parte dos tributos de maneira mais eficiente, enquanto as despesas devem ser descentralizadas entre os demais níveis de governo.

A terceira e principal razão para o desequilíbrio vertical é a existência de um conjunto de externalidades que aparecem em um sistema de federalismo fiscal. Segundo Sobel (1997), os governos ignoram sistematicamente os impactos sobre as receitas dos outros governos ao alterarem seus impostos: quando dois ou mais níveis de governo tributam a mesma base, uma

¹⁶ Os níveis de governo não se limitam a ofertar bens públicos puros e acabam concorrendo com o setor privado na oferta de bens e serviços. Os exemplos mais conhecidos são os serviços públicos de educação e da saúde.

¹⁷ Para uma análise sobre os desequilíbrios vertical e horizontal no caso brasileiro, ver Shah (1990).

¹⁸ O processo político amplifica o problema da concorrência e das diferenças entre os gastos e a receita tributária. Suponha a seguinte definição das competências sobre os gastos em educação: o nível primário cabe aos municípios; o ensino médio, aos estados; e o nível superior, ao governo federal. A concorrência surge e, por conseguinte, as discrepâncias entre gastos públicos e receita tributária, porque o processo político leva, por exemplo, os estados a terem as suas universidades e o governo federal a oferecer ensino médio. Assim, os estados e o governo federal concorrem tanto no ensino médio como no ensino superior, gerando diferenças entre gastos e receita tributária por nível de governo.

mudança na alíquota do imposto por um nível de governo afeta as receitas de outro nível de governo, resultando, portanto, numa externalidade sobre a receita. Para Sobel (1997), o poder de tributar sobre as mesmas bases (consumo, renda e patrimônio) concedido a diferentes níveis de governo gera efeitos adversos, como: elevação das perdas de eficiência com a arrecadação de impostos, uma maior ineficiência dos gastos públicos e uma menor receita tributária, considerando-se a soma das arrecadações de todos os níveis de governo.¹⁹

De fato, quando dois níveis de governo tributam a mesma base, não se pode afirmar *a priori* se a arrecadação total (soma da arrecadação dos dois governos) será maior, menor ou igual à arrecadação do que quando apenas um governo detinha o poder de tributar. A direção da variação da receita total depende, principalmente, da elasticidade da base tributária (em relação) a mudanças na alíquota do imposto. Quando um segundo governo passa a tributar a mesma base de tributação, *ceteris paribus*, o primeiro governo sofre perda de receita. Um exemplo dessa situação é a tributação sobre o cigarro, dentre outros produtos industrializados, por parte dos governos federal e estadual. Assim, quando um dos governos altera sua alíquota de imposto, essa mudança afeta negativamente as receitas do outro governo.²⁰

Mais uma externalidade surge quando os governos, visando manter ou atrair indivíduos com maior nível de renda, resolvem elevar os impostos indiretos. O efeito disso é uma elevação da regressividade da estrutura tributária, ou seja, quanto maior o nível de renda do indivíduo, menor é a proporção de impostos pagos. Caso um governo resolva elevar os seus impostos, gera-se mais uma externalidade em termos de aumentos de custos sobre outros níveis de governo. Por exemplo, um governo eleva os impostos sobre um determinado bem público que serve de insumo para os bens públicos ofertados por outros governos. Outras externalidades são geradas quando um governo resolve promover alterações nos impostos. Considere o seguinte exemplo: se um governo subnacional decide reduzir os tributos sobre os alimentos, ele estará perdendo receita, porém, os residentes de outras jurisdições se beneficiarão com alimentos mais baratos. Note que a redução de impostos pode ser via redução de alíquotas ou redução de base de cálculo. Outro exemplo: o governo de uma determinada jurisdição resolve elevar os impostos para financiar a oferta de um bem público; enquanto os residentes da jurisdição arcam com todo o custo, os não residentes podem se

¹⁹ Cabe assinalar que o raciocínio se mantém válido mesmo que a alteração de imposto por parte de um governo seja sobre uma outra base tributária. Por exemplo, um aumento do imposto de renda por parte do governo federal irá reduzir a renda disponível e, por conseguinte, o consumo, o que produz diminuição das receitas dos estados que tributam o consumo. Shah (1990) lembra que uma das razões para os desequilíbrios entre receita e despesa dos governos subnacionais é a de que o governo federal tem poder para reduzir a base tributária de estados e municípios.

²⁰ Uma situação emblemática no Brasil foi a introdução da Lei Complementar nº. 87, conhecida como Lei Kandir, por parte do Governo Federal, que subestimou os impactos sobre as receitas dos estados exportadores. Essa lei entrou em vigor em 13 de setembro de 1996, permitindo a adjudicação do crédito na aquisição de bens de capital e isentando de ICMS os produtos primários e semielaborados destinados à exportação. Ora, os estados tiveram severas perdas de receita por conta da nova legislação, que foram parcialmente recompensadas pelo Governo Federal mediante ressarcimento. Todavia, dado que a mudança de legislação foi permanente e os estados não puderam reduzir suas despesas na mesma proporção da queda de receita, deveria ter sido criado um mecanismo permanente de ressarcimento, como, por exemplo, um fundo de transferência intergovernamental do governo federal para os estados em valor suficiente para cobrir as despesas preexistentes e não um sistema com valores reais decrescentes. Tal proposta foi incluída na Constituição, porém aguarda regulamentação.

beneficiar do bem público. Uma última externalidade é a conhecida guerra fiscal que ocorre quando governos subnacionais, com medo de perder produto e emprego nas suas jurisdições, concedem incentivos fiscais e comprometem a capacidade de ofertar bens públicos.²¹

Também do lado dos gastos surge uma série de externalidades em um sistema de federalismo fiscal.²² Considerem-se, por exemplo, os benefícios gerados aos não residentes, quando uma jurisdição oferta bens públicos. Dado que nenhum nível de governo leva em conta os benefícios aos não residentes, a consequência é uma oferta de bens públicos por nível de governo abaixo do socialmente desejado.

Quando um governo subnacional resolve ofertar um determinado bem público, com vistas a elevar o produto da sua economia, isso acaba atraindo investimentos para sua jurisdição, em detrimento de outras jurisdições. Ao visar manter ou atrair os indivíduos de maior nível de renda, os governos podem lançar mão da oferta de bens públicos da preferência dessa camada da sociedade, o que gera uma externalidade sobre os indivíduos de menor nível de renda, que não têm suas preferências atendidas. Tem-se, ainda, a externalidade que surge quando os indivíduos de uma jurisdição se beneficiam da oferta de bens públicos de uma outra jurisdição. Por exemplo, a jurisdição A tem um hospital, enquanto a B apenas um posto de saúde. Assim, o governo de B se comporta como um *free rider*, ou seja, “pega carona” do governo de A, ao ofertar uma quantidade do bem público que não maximiza o bem-estar.

Cabe considerar ainda a externalidade referente aos efeitos negativos da oferta de um bem público por um determinado nível de governo. É o caso, por exemplo, dos presídios. Todos se beneficiam da manutenção dos condenados presos, porém ninguém quer arcar com os custos de ter uma penitenciária na sua jurisdição. Essa situação gera um jogo de empurra-empurra entre os governos, porque o benefício é para todos, mas os efeitos negativos são localizados. Esse jogo pode chegar a tal nível que o bem público acaba não sendo ofertado por nenhum nível de governo.

2.4 Carga tributária ótima e nível ótimo de gasto público

Uma vez definidas as competências tributárias entre os níveis de governo — ou seja, uma vez definido a quem compete legislar sobre cada imposto, a quem compete a administração de cada imposto e a quem é disponibilizada a receita tributária —, cada nível de governo terá um nível de receita tributária disponível. Esse nível de arrecadação é ótimo, se permitir ao governo honrar seus compromissos e, ao mesmo tempo, alcançar objetivos

²¹ Diversos estudos tratam do fenômeno da guerra fiscal no caso brasileiro, dentre os quais citam-se Prado e Cavalcanti (2000), Viol (1999) e Debaco e Neto (1998). Este último trabalho se destaca por apresentar um jogo estático, conhecido como o Dilema do Prisioneiro, que representa a guerra fiscal. Contudo cabe qualificar o argumento: a guerra fiscal surge porque se assume que os estados maximizam suas riquezas sem a necessidade de respeitar uma determinada restrição orçamentária. Isto é, os estados buscam atrair novos investimentos, através da concessão de incentivos fiscais, sem se preocupar com o equilíbrio das contas públicas. Essa é uma realidade que mudou com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000.

²² O mecanismo utilizado para minimizar as externalidades do lado dos gastos são as transferências intergovernamentais. No entanto, dependendo do desenho das transferências, em vez de solucionar essas externalidades, elas podem agravar seus efeitos, provocando conflitos entre os níveis de governo. Esse é um tema controverso e foge ao tema proposto. Mais detalhes sobre o assunto, ver Shah (1990).

distributivos, minimizando o excesso de peso gerado pelo sistema tributário.²³ Assim, a carga tributária ótima nada mais é do que a relação entre a arrecadação tributária ótima e o produto da economia referente a determinado nível de governo. Portanto, carga tributária ótima significa que o nível de governo consegue honrar seus compromissos de curto e longo prazo, mantendo estável a relação entre a dívida pública e o produto da economia. Qualquer sistema de federalismo fiscal deve prever mecanismos de correção, no caso de um nível de governo apresentar uma trajetória explosiva da dívida pública.

O mesmo raciocínio se aplica em relação aos gastos. Uma vez definidas as competências — ou seja, uma vez definidos a quem compete legislar sobre determinado gasto público, a quem compete a administração dos serviços públicos e quem arca com as despesas pela oferta do bem público —, cada nível de governo terá um determinado nível de gasto público. Esse nível de gasto é ótimo, se o governo alcança objetivos distributivos maximizando o bem-estar econômico dos cidadãos e não desperdiçando recursos públicos.²⁴ Assim, tem-se uma relação ótima entre os gastos públicos e o produto da economia referente a determinado nível de governo.

Em um sistema de federalismo fiscal, o problema central é conciliar políticas fiscais responsáveis com a observância dos requisitos da eficiência e da equidade na execução tanto das competências tributárias como na das competências sobre os gastos. Ressalta-se que eficiência, do ponto de vista da receita tributária, significa minimizar o excesso de peso gerado pelo sistema tributário, enquanto equidade pressupõe um sistema tributário progressivo e pagamentos de tributos conforme a capacidade de pagamento dos contribuintes. Da perspectiva dos gastos, eficiência significa o não desperdício de recursos públicos e gastos produtivos, enquanto equidade se refere a gastos sociais destinados às populações de renda inferior.

Em geral, a questão da sustentabilidade da política fiscal ou da responsabilidade fiscal sobrepõe-se aos objetivos da equidade e da eficiência. Assim, em um sistema de federalismo fiscal, pode-se ter governos responsáveis na condução da política fiscal, mas que não são eficientes e nem alcançam os objetivos distributivos tanto em termos de receita como no dispêndio dos recursos públicos.

Para se minimizar os problemas acima referidos, Barro e Sala-i-Martin (1995) sugerem observar o chamado gasto público produtivo, que pode assumir três formas: como bem público típico (bem que pode ser utilizado por todos os cidadãos e empresas, ou seja, não existe rivalidade), bem privado (bens ofertados pelo governo, que são rivais ou excludentes) ou bem público parcialmente excludente (bem sujeito ao fenômeno do congestionamento, como no caso de estradas, aeroportos, etc.). Talvez a forma mais realista de gasto público produtivo seja a última. Assim, gastos em educação, infraestrutura, saúde, pesquisa e tecnologia poderiam ser exemplos de gastos produtivos, isto porque, embora sejam parcialmente excludentes,

²³ Além disso, admite-se que a arrecadação tributária alcança o potencial de arrecadação de cada nível de governo. Em outras palavras, os níveis de sonegação e corrupção são iguais a zero ou tão baixos que podem ser negligenciados.

²⁴ A maximização do bem-estar pressupõe uma função de bem-estar social. Para os objetivos do presente trabalho, não cabe discutir a forma específica da função de bem-estar social.

geram externalidades positivas que podem ser internalizadas por parte significativa da economia de determinada jurisdição. Em contraposição, o gasto público é improdutivo, quando o governo investe recursos em áreas que rivalizam com o setor privado, tais como a produção de bens e serviços. Nesses casos, a alocação feita pelo setor público é ineficiente, seja por causa da baixa produtividade, seja em razão da existência de *rent-seeking*s (ou seja, alguns grupos podem se apropriar dos benefícios gerados por um serviço público que deveria beneficiar a todos).

Para se atingir os objetivos distributivos, tem-se os chamados gastos sociais: uma gama de intervenções públicas nas áreas de seguridade social, educação, saúde, assistência social, habitação e trabalho.²⁵ As ações dos governos nas áreas listadas melhoram a distribuição de renda, porque ajudam uma determinada parcela da população a sair da condição de pobreza. A universalização é outra justificativa para os três níveis de governo realizarem gastos sociais. O argumento a favor da universalização é simples: em virtude da essencialidade daqueles serviços públicos, todos devem usufruir da sua provisão, independentemente da sua posição na sociedade. Ademais, argumenta-se que a universalização pode funcionar como um mecanismo de focalização dos gastos sociais, tendo como base a auto-seleção: ao garantir o direito a todos, isso não quer dizer que todos irão se beneficiar dos serviços ofertados.

3 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO MODELO BRASILEIRO DE FEDERALISMO FISCAL

O Brasil é uma nação organizada politicamente como uma federação, conforme determina o artigo 1º. da Constituição. A grande extensão territorial (8,514 milhões de km²) e a heterogeneidade entre as regiões em termos de clima, área, indicadores sociais, nível de renda e tamanho da população justificam a opção por uma federação. A República Federativa do Brasil divide-se em três níveis de governo: federal (União); intermediários (26 estados e o Distrito Federal); e locais (5.565 municípios).

A alocação das competências tributárias está regrada no sistema tributário nacional, que faz parte da Carta Magna de 1988.²⁶ Já as competências sobre os gastos públicos entre os níveis de governo estão definidas tanto na lei máxima do País como em legislação posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988.

A Tabela 1 apresenta o sistema tributário vigente no Brasil, que inclui tanto os tributos como as contribuições sociais e econômicas, destacando as fontes econômicas de tributação e

²⁵ No Brasil, os gastos sociais das três esferas de governo, conforme Fernandes *et al.* (1998), estão distribuídos em 14 áreas de atuação: previdência social; benefícios a servidores; educação e cultura; saúde; habitação e urbanismo; emprego e defesa do trabalhador; assistência social; transporte urbano de massa; saneamento; organização agrária; alimentação e nutrição; ciência e tecnologia; proteção ao meio ambiente; e treinamento de recursos humanos.

²⁶ Não é propósito da presente análise apresentar as bases legais do sistema tributário brasileiro, cabendo apenas considerar que a legislação tributária sofreu diversas mudanças desde a promulgação da Reforma Constitucional de 1988. Para uma análise dessas mudanças, ver Bordin e Lagemann (2006). Para uma análise sobre a evolução do sistema tributário brasileiro no período de 1995 a 2006, ver Rezende *et al.* (2007).

a distribuição da competência tributária por nível de governo.²⁷ Cabe registrar que a União pode promover alterações nos tributos de sua competência, sem necessitar de aprovação ou consulta aos demais níveis de governo. Os estados e municípios podem promover alterações nos seus respectivos tributos, mas devem considerar os parâmetros estabelecidos pela legislação federal.²⁸

Tabela 1
Competências tributárias no Brasil — 1990

TRIBUTOS	QUEM LEGISLA	QUEM ADMINISTRA	COM QUEM FICA A RECEITA
Sobre o patrimônio	U, E, M	U, E, M	U, E, M
IPTU	M	M	M
IPVA	E	E	E (50%), M(50%)
ITR	U	U	U(50%), M(50%)
ITCD	E	E	E
ITBI	M	M	M
Sobre o consumo	U, E, M	U, E, M	U, E, M
COFINS	U	U	U
PIS/Pasep	U	U	U
CIDE combustíveis	U	U	U (71%), E (21,75%), M(7,25%)
IPI (1)	U	U	U (42%), E(32%), M(26%)
ICMS	E	E	E(75%), M(25%)
ISS	M	M	M
Imposto de Importação	U	U	U
Sobre a renda	U	U	U, E, M
IR (1)	U	U	U (52%), E (21,5%), M (23,5)
IOF	U	U	U
CSLL	U	U	U
Sobre a folha de pagamento	U	U	U, E, M e entidades
CPS	U	U	U
FGTS	U	U	U
Salário-educação	U	U	U,E
Sistema S	U	U	entidades
Taxas e contribuições de melhoria	U, E, M	U, E, M	U, E, M
Outros tributos	U, E, M	U, E, M	U, E, M

FONTE DOS DADOS BRUTOS: Shah, 1990. SHAH, Anwar. The New Fiscal Federalism in Brazil. **Policy, Research and External Affairs Working Papers**, The World Bank, dez., 1990.

NOTA: As letras referem-se a União (U), estados (E) e municípios (M).

(1) Mais adiante se explicitará como se distribui a arrecadação do IPI e do IR entre a União, os estados e os municípios.

²⁷ No caso brasileiro, o Distrito Federal tem competência tributária tanto sobre tributos de competência dos estados como sobre tributos de competência dos municípios. Shah (1990) apresenta o sistema tributário brasileiro, salientando as competências de cada nível de governo sobre a base tributária, as alíquotas e a administração.

²⁸ Nas Tabelas 1 e 2, os outros tributos referem-se à seguinte lista de tributos: Imposto sobre exportações (IE); CPMF; contribuição do servidor público; contribuição sobre a receita dos concursos de prognósticos; contribuição para o custeio de pensões militares; contribuição FUNDESP; contribuição FUNDPEN; contribuição para o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF); contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE); taxa adicional ao frete para a renovação da Marinha Mercante (AFRMM); CIDE remessas para o exterior; outras contribuições econômicas; previdência estadual; outros tributos estaduais; previdência municipal; outros tributos municipais. Essa longa lista de tributos não foi explicitada porque o objetivo das Tabelas 1 e 2 é o de apresentar as informações básicas do sistema tributário em vigor no Brasil, descrevendo os principais tipos de tributos e o montante arrecadado por tributo.

Os tributos sobre o patrimônio incidem sobre o estoque de riqueza e sobre a transmissão de propriedade.²⁹ O Brasil tem seis tributos nessa categoria: 1) imposto sobre propriedade rural (ITR); 2) imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCD); 3) imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA); 4) imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); 5) imposto sobre transmissão intervivos por ato oneroso de bens imóveis (ITBI); e 6) imposto sobre grandes fortunas (IGF).³⁰

O IPTU e o ITBI são de competência dos municípios, que legislam, arrecadam e ficam com 100% da receita oriunda desses impostos. No caso do IPVA, são os estados que legislam e arrecadam o tributo, porém, metade da receita é compartilhada com os municípios.³¹ O ITR é um imposto de competência da União no que se refere à legislação e administração, mas metade da receita fica com os municípios. Os municípios têm a opção de administrar o tributo, nesse caso, ficando com toda a receita do imposto. O ITCD e o ITBI são impostos de competência exclusiva dos estados e municípios, respectivamente.

Portanto, em relação aos tributos sobre o patrimônio, a competência tributária é compartilhada, ou seja, os três níveis de governo legislam, administram e repartem a receita oriunda dessa base tributária.

O IPTU incide sobre a propriedade urbana, estabelecendo-se um percentual (alíquota) sobre o valor venal do imóvel (que é arbitrado pelo município). O ITBI incide nas transações imobiliárias, aplicando-se uma alíquota sobre o valor da transação. O IPVA incide sobre os veículos automotores (automóveis, motocicletas, aeronaves e embarcações), aplicando-se uma alíquota sobre o valor de mercado do veículo (que é arbitrado pelo estado com base em pesquisas). O ITCD incide sobre a heranças e doações, aplicando-se uma alíquota sobre o valor dos bens e direitos ou da doação. O ITR incide sobre o imóvel rural. O valor do imposto é apurado aplicando-se uma alíquota sobre o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt), que considera a área total do imóvel e o grau de utilização. O IPTU pode apresentar alíquotas progressivas, isto é, à medida que o valor venal do imóvel crescer, maior é a alíquota incidente sobre o imóvel. O ITBI, o ITR, o IPVA e o ITCD não apresentam alíquotas progressivas. No caso do ITCD, a progressividade foi aplicada durante anos por determinados estados, como o Rio Grande do Sul. Porém essa prática foi questionada nos tribunais, sob a alegação de ausência de uma determinação constitucional nesse sentido, e as decisões judiciais obrigaram a mudança nessas legislações.

²⁹ Para uma análise mais pormenorizada dos tributos sobre o patrimônio, ver Khair e Melo (2004).

³⁰ O Imposto sobre Grandes Fortunas é de competência da União, conforme prevê o Art.153, VII, da Constituição Federal. Embora definido na Constituição, o IGF não foi regulamentado por lei complementar, não sendo, por isso, cobrado. A lei nº. 9.311, de 24 de outubro de 1996, instituiu a Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) em substituição ao Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) que vigorou em 1994. A CPMF, de competência federal, vigorou de 1997 a 2007. Sua última alíquota foi de 0,38%, a qual incidia sobre qualquer operação que representasse circulação escritural ou física de moeda e que resultasse, ou não, em transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

³¹ Em realidade, os estados compartilham com o Senado Federal a competência de legislar sobre o tributo, pois, conforme a Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, o Senado estabelece as alíquotas mínimas do IPVA. Nessa emenda, estabeleceu-se que as alíquotas poderão ser diferenciadas, o que introduziria maior progressividade ao tributo. Além dos estados, o Distrito Federal também tem competência sobre esse imposto.

No Brasil, os tributos sobre o consumo são os seguintes: 1) imposto sobre produtos industrializados (IPI); 2) imposto sobre importação; 3) imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); 4) imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza (ISS); 5) contribuições sociais para o custeio do Fundo de Amparo ao Trabalhador (PIS/Pasep)³²; 6) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e 7) contribuição de intervenção no domínio econômico combustíveis (CIDE combustíveis)³³.

No caso do imposto de importação e das contribuições sociais, COFINS e PIS/Pasep, a competência é exclusiva da União, que legisla, administra e retém toda a receita deles originada. A competência de legislar e administrar a CIDE combustíveis e o IPI está a cargo da União, porém a receita é compartilhada com os estados e municípios conforme os percentuais constantes na terceira coluna da Tabela 1.

Em relação ao ICMS, o Senado Federal tem a prerrogativa de disciplinar as alíquotas interestaduais e as alíquotas internas máximas.³⁴ O imposto é disciplinado por lei federal, a Lei Complementar nº. 87/1996, mas os estados podem alterar a base tributária e legislar sobre as alíquotas. A política de benefícios deve ser realizada com o aval do Confaz, que deve aprovar por unanimidade a sua concessão por parte de qualquer estado. A administração do ICMS está a cargo dos estados, porém, 25% da sua receita, que é a principal fonte de financiamento dos estados, pertencem aos municípios. O ICMS, finalmente, é o principal tributo brasileiro em termos de volume de recursos arrecadados, respondendo por cerca de 27% da carga tributária nacional.³⁵

Uma característica toda própria do ICMS é a partilha de sua receita no que se refere às transações interestaduais, já que, no caso dos bens produzidos (ou importados) e consumidos no estado, todo produto da arrecadação do ICMS permanece no estado. Não se adota nem o princípio do destino (em que a receita caberia ao estado consumidor), nem o da origem (em que a receita caberia ao estado produtor). Adota-se um princípio misto nas transações interestaduais, sendo a receita compartilhada entre o estado onde se deu a produção da mercadoria e o estado onde a mercadoria é consumida. Cabe registrar, no entanto, que, no

³² Essas contribuições destinam-se ao programa de integração social e ao programa de formação do patrimônio do servidor público. Tais programas constituem-se num mecanismo de poupança compulsória. Parcela dos recursos do fundo PIS/Pasep é administrada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), que os direciona para o financiamento do processo de industrialização.

³³ De fato, a CIDE combustíveis, instituída pela Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001, é uma das modalidades da contribuição de intervenção no domínio econômico. A outra modalidade é a CIDE remessas para o exterior, instituída pela Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000. A CIDE remessas para o exterior incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior.

³⁴ Portanto, a competência de legislar dos estados é limitada pelo Senado e pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual foi institucionalizado pela Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975, e é integrado por todos os secretários da fazenda dos estados. A missão principal desse conselho é a de coordenar e harmonizar as políticas tributárias no âmbito da Federação. Somente por meio de convênios firmados no Confaz é que os estados podem conceder incentivos fiscais com base no ICMS.

³⁵ Shah (1990) critica o ICMS por ser um tributo que tem o potencial de evoluir para um imposto de múltiplas alíquotas sobre bases tributárias não uniformes. Embora a crítica seja pertinente, o ICMS mostrou-se de fundamental importância para as finanças estaduais, mesmo em momentos de grave crise econômica, como a que ocorreu no ano de 2009.

comércio interestadual, os estados do Norte (N), do Nordeste (NE), do Centro-Oeste (CO) e o Espírito Santo (ES) são favorecidos com um mecanismo de alíquotas que beneficiam suas receitas em detrimento das dos estados do Sul (S) e do Sudeste (SE), excluindo-se o estado beneficiado. O Quadro 1 resume as regras (índices) para o comércio entre os estados:

Quadro 1

Distribuição da receita do ICMS no comércio interestadual

PRODUTORES	CONSUMIDORES	
	Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo	Regiões Sul e Sudeste
Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo	12%, 5%	12%, 5%
Regiões Sul e Sudeste	7%, 10%	12%, 5%

Considera-se uma alíquota interna padrão do ICMS de 17%³⁶, incidente sobre o consumo final. Uma mercadoria produzida num estado das Regiões Sul ou Sudeste que se destinar a outros estados dessas mesmas regiões é tributada com a alíquota de 12% apenas. Dessa forma, se a mercadoria fosse revendida no estado do consumidor ao preço de aquisição, sem agregação de nenhuma margem de lucro, e tributada à alíquota interna de 17%, a receita tributária relativa a essa operação seria dividida entre os dois estados, ficando o estado produtor com uma receita correspondente a 12% do preço final e o estado consumidor com uma receita equivalente a 5% do preço final (o estado consumidor tributa com a alíquota interna de 17%, mas deve conceder o crédito relativo a 12% relativos à operação interestadual). O mesmo ocorre com fluxos de mercadorias produzidas num estado das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, mais Espírito Santo, que se direcionarem a um desses estados. Assim, um produto que sai, por exemplo, de um estado do Centro-Oeste e entra num estado do Nordeste terá alíquota total para o consumidor de 17%, sendo 12% recolhidos no estado do Centro-Oeste que produziu a mercadoria e 5% pertencendo ao estado consumidor do Nordeste. Igualmente, de uma mercadoria que sai de um estado das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e entra num estado das Regiões Sul ou Sudeste, 12% é recolhido no estado da região produtora, e 5% pertencem ao estado onde a mercadoria foi consumida. Entretanto, como forma de elevar a capacidade de arrecadação de tributos dos estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste CO e do Espírito Santo, de uma mercadoria que sai de

³⁶ De fato, nem todas as mercadorias são tributadas pela alíquota padrão de 17%, já que se tem uma série de mercadorias com alíquotas superiores (comunicações, combustíveis, bebidas e energia elétrica domiciliar) ou inferiores (alimentos e medicamentos) à mesma. O ICMS tem três alíquotas nominais, de 12% para bens de primeira necessidade; de 17% (ou 18%, como em São Paulo, por exemplo) em regra geral; e de 25% para os bens supérfluos (fumo e bebidas) e com grande potencial de arrecadação (combustíveis, energia elétrica domiciliar e serviços de comunicação).

um estado do Sul ou do Sudeste e que entra em um estado de uma dessas regiões, apenas 7% da arrecadação pertence ao estado produtor, e 10% fica com o estado consumidor. O mecanismo de redução da alíquota interestadual, nesse caso, propicia um volume maior de receita para o estado de destino, mas pode estar servindo como um elemento que aumenta a competitividade de setores de produção localizados fora da região.

A competência tributária do ISS é dos municípios. No entanto, eles só podem estabelecer autonomamente as alíquotas dentro de um intervalo limitado: conforme previsão do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, a alíquota mínima é de 2%; e, conforme a Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, a alíquota máxima é de 5% para todos os serviços.

Portanto, assim como os tributos sobre o patrimônio, a competência relativa aos tributos sobre o consumo é compartilhada, ou seja, os três níveis de governo legislam, administram e repartem a receita oriunda dessa base tributária.

Até os anos de 2003 e 2004, as contribuições sociais, Cofins e PIS/Pasep, incidiam sobre o faturamento das empresas. Em 2003, através da Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, introduziu-se o novo PIS, que passou a ser não cumulativo, pois a base de incidência mudou do faturamento bruto para o valor agregado. A mudança da Cofins, passando a ser não cumulativa, do tipo valor adicionado, ocorreu em 2004, através da Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.³⁷

O imposto de importação (II) incide sobre o valor dos produtos estrangeiros ou sobre o valor de uma mercadoria brasileira exportada e que retorna ao País. A CIDE combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados (gasolina, diesel, querosene de aviação, óleos combustíveis e gás liquefeito), gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. O IPI incide sobre o valor agregado de produtos industrializados e sobre importações. O ICMS também incide sobre o valor agregado.³⁸ Conforme Sampaio (2004), as inúmeras isenções e os benefícios fiscais concedidos, somados à adoção de alíquotas diferenciadas, com base no critério distributivo (produtos básicos *versus* bens de luxo), introduziram nesses tributos efeitos cumulativos, em cascata, em algumas operações. Além disso, a imposição de elevadas alíquotas sobre determinados bens, como o cigarro e as bebidas alcoólicas, atesta o caráter seletivo do IPI e do ICMS. O ISS incide sobre o faturamento dos serviços de natureza profissional, portanto, não se trata em regra de um imposto sobre o valor agregado.³⁹

A competência de legislar e administrar os tributos sobre a renda é da União. No entanto, a receita do IR, um imposto geral sobre a renda, devido tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, é compartilhada com os estados e municípios. A competência tributária sobre

³⁷ Em realidade, existem exceções à tributação sobre o valor adicionado em ambas as contribuições; assim, a cumulatividade foi parcialmente extinta. Note que a Cofins é uma contribuição destinada a financiar a seguridade social, que abrange a previdência social, a saúde e a assistência social.

³⁸ Cabe salientar que, juridicamente, a base de cálculo do ICMS são os preços finais das mercadorias e serviços. Contudo, ao se considerar o sistema de crédito e débito, se pode afirmar que a base de cálculo do referido tributo é o valor adicionado.

³⁹ Mais detalhes e informações sobre os tributos sobre o consumo, ver Sampaio (2004), Afonso e Araujo (2004) e Holanda Barbosa e Holanda Barbosa (2004). Além, é claro, da legislação pertinente.

o IOF e a CSLL é exclusiva da União, à exceção da destinação da receita do IOF sobre operações de ouro monetário para o estado e o município de localização do garimpo.

A incidência do IR é sobre a renda auferida pelas pessoas físicas e sobre os rendimentos advindos do retorno das aplicações em ativos financeiros de pessoas físicas e jurídicas; incide também sobre o lucro gerado pelas empresas; e sobre a apreciação do valor do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas. O IOF incide sobre investimentos financeiros, operações de crédito, seguro e câmbio. Por tratar-se de um tributo que tem efeito sobre as decisões de poupança e investimento dos agentes econômicos, considera-se o IOF um tributo que incide sobre o fator capital.⁴⁰ A CSLL incide sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, antes da provisão do imposto de renda.⁴¹

No sistema tributário brasileiro, é grande o número de contribuições que incidem sobre a folha de pagamento. As principais são a contribuição para a previdência social (CPS) e a contribuição para o fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS). Ambas são de competência da União.

Além das contribuições para o Sistema S⁴², outra contribuição que incide sobre a folha de pagamento das empresas contribuintes é a contribuição social salário-educação, instituída pela Lei nº. 4.440, de 27 de outubro de 1964. A competência de legislar e administrar o salário-educação é da União, todavia, os recursos arrecadados são assim compartilhados: um terço é destinado para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FND) e dois terços são repassados para os estados e municípios.

No Brasil, cada nível de governo tem competência de instituir taxas, contribuição de melhoria e contribuição para custeio da previdência e assistência social de seus servidores. Em geral, as taxas são a contrapartida pela utilização de serviços públicos, embora também sejam cobradas pelo exercício do poder de polícia, e a contribuição de melhoria é o tributo cobrado com base na valorização imobiliária em decorrência de obras públicas.

Como se observa na Tabela 2, os tributos sobre o consumo e sobre a folha de pagamento — tributos indiretos — representam a principal fonte de receita tributária no Brasil,

⁴⁰ Para uma análise desse imposto, ver Viol (2004). É discutível considerar o IOF um tributo direto. A Secretaria da Receita Federal (1995) classifica o IOF como um tributo tanto direto como indireto, considerando que 60% da arrecadação é relativa à parcela paga por pessoas físicas e que 40% é imputado às pessoas jurídicas.

⁴¹ Para mais detalhes sobre esse tributo, ver Holanda Barbosa e Holanda Barbosa (2004).

⁴² Por convenção, chama-se de Sistema S o conjunto de 12 entidades que recebem os recursos oriundos de contribuições que incidem sobre a folha de pagamento das empresas contribuintes. As contribuições e a respectiva entidade são as seguintes: contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai); contribuição ao Serviço Social da Indústria (Sesi); contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac); contribuição para o Serviço Social do Comércio (Sesc); contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar); contribuição para o Serviço Social de Transporte (Sest); contribuição para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae); contribuição para o Serviço Nacional de Transporte (Senat); contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop); Fundo Aeroviário; contribuição para a Direção de Portos e Costas (DPC); contribuição para o Instituto de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). A competência de legislar e arrecadar as contribuições para as entidades é da União, porém, os recursos são repassados integralmente para as respectivas entidades, cuja administração não é diretamente vinculada ao Governo Federal. Para uma caracterização das contribuições arrecadadas para as entidades e da contribuição salário-educação, ver Bordin e Lagemann (2006).

com uma participação no total acima de 65% nos quatro anos selecionados.⁴³ As alterações no PIS e na Cofins, que deixaram de ser tributos cumulativos, respectivamente, em 2003 e 2004, e o fim da CPMF em 2008, reduziram o problema da incidência em cascata. Contudo ainda restam tributos cumulativos, tais como as contribuições que incidem sobre a folha de salários das empresas e o ISS. A parcela dos tributos sobre a renda nos períodos selecionados supera os 20% da receita tributária total, enquanto a participação dos tributos sobre o patrimônio é baixa, pouco acima de 3%.

Tabela 2

Receita tributária, por principais tributos, no Brasil, em anos selecionados

Tributos	(valores correntes)							
	1995		1999		2003		2009	
	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total
Tributos sobre o patrimônio	6.143	3,2	10.128	3,3	18.079	3,33	35.572	3,36
IPTU	2.762	1,4	4.171	1,3	7.723	1,42	12.235	1,16
IPVA	2.458	1,3	4.481	1,4	7.740	1,43	17.567	1,66
ITR	99	0,1	243	0,1	234	0,04	434	0,04
ITCD	178	0,1	301	0,1	874	0,16	1.590	0,15
ITBI	646	0,3	932	0,3	1.508	0,28	3.746	0,35
Tributos sobre o consumo	89.450	46,5	138.267	44,7	240.415	44,26	441.928	41,89
COFINS	14.669	7,6	30.875	10	58.216	10,72	115.995	10,99
PIS/PASEP	5.903	3,1	9.491	3,1	16.686	3,07	30.979	2,94
CIDE combustível	-	-	-	-	8.406	1,55	4.911	0,47
IPI	13.435	7	16.275	5,3	19.600	3,61	27.767	2,63
ICMS	47.228	24,6	67.885	21,9	120.233	22,14	224.027	21,23
ISS	3.321	1,7	5.881	1,9	9.130	1,68	22.354	2,12
II*	4.894	2,5	7.860	2,5	8.144	1,5	15.895	1,51
Tributos sobre a renda	39.959	20,8	66.826	21,6	120.470	22,18	255.122	24,17
IR	31.138	16,2	55.215	17,8	99.850	18,38	192.315	18,22
IOF	3.206	1,7	4.844	1,6	4.420	0,81	19.224	1,82
CSLL	5.615	2,9	6.767	2,2	16.200	2,98	43.583	4,13
Tributos sobre a folha de pagamento	46.321	24,1	70.483	22,8	113.594	20,91	255.027	24,18
CPS	32.165	16,7	47.425	15,3	80.730	14,86	182.008	17,25
FGTS	9.780	5,1	17.408	5,6	24.956	4,59	54.725	5,19
Salário-educação	2.376	1,2	2.353	0,8	4.005	0,74	9.685	0,92
Sistema S	2.000	1	3.297	1,1	3.903	0,72	8.609	0,82
Taxas (federais, estaduais e municipais)	3.000	1,6	4.523	1,5	5.264	0,97	16.212	1,53
Outros tributos	7.295	3,8	19.194	6,2	45.183	8,32	41.554	4,88
RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL	192.185	100	309.420	100	543.140	100	1.055.407	100

FONTE: Secretaria da Receita Federal, Estudos Tributários (diversos números).

*O dado de 2009 se refere aos impostos sobre o comércio exterior.

⁴³ A Carta do IBRE, de abril de 2011, reforça que a tributação sobre o consumo estimula a poupança e, portanto, atende a uma fragilidade estrutural da economia nacional, que é a baixa poupança doméstica, que, por sua vez, faz com que as escolhas de consumo e investimento da sociedade brasileira impliquem em déficits externos.

Note, na Tabela 2, que o principal tributo brasileiro em termos de volume de receita é o ICMS, seguido do IR e da contribuição para a previdência social.

A Constituição de 1988 estabelece cinco tipos de transferências intergovernamentais da União para os estados, quatro tipos da União para os municípios e três tipos dos estados para os seus respectivos municípios. As transferências voluntárias são os recursos repassados pela União aos estados e municípios e dos estados aos municípios a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, não decorrente de determinação constitucional. Em razão da sua natureza discricionária, as transferências voluntárias não são computadas no cálculo da receita tributária disponível por nível de governo.⁴⁴

As transferências da União para os estados são as seguintes: 1) total de arrecadação do IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos estados aos seus servidores da administração direta, autarquias e fundações; 2) através do fundo de participação dos estados (FPE), 21,5% da arrecadação do IR e do IPI é destinada aos estados, conforme percentuais fixados pela Lei Complementar no. 62, de 1989; 3) através do fundo de compensação de exportações (FPEX), 10% da arrecadação total do IPI é destinada aos estados exportadores, em proporção às exportações de produtos industrializados, sendo limitada a participação individual a 20% do total do fundo; 4) as transferências decorrentes da Lei Kandir; 5) 21,75% da CIDE combustíveis; 6) 30% da arrecadação do IOF (referente ao IOF ouro) retorna para o estado de origem e 30% da arrecadação do IOF (referente ao IOF ouro) retorna para o estado de origem; e 7) 20% da arrecadação de qualquer novo imposto criado após a Constituição de 1988 .

As transferências da União para os municípios são as que seguem: 1) total de arrecadação do IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos municípios aos servidores municipais; 2) através do fundo de participação dos municípios (FPM), 23,5% da arrecadação do IPI e do IR pertencem aos municípios, sendo que 10% do FPM são reservados para as capitais; 3) 50% da arrecadação do ITR; e 4) 70% da arrecadação do IOF (referente ao IOF ouro).

As transferências dos estados para os municípios são: 1) 25% da arrecadação do ICMS; 2) 25% da transferência que o estado receber da cota-parte do FPEX; 3) 25% da parcela das transferências ao estado oriundas da Lei Kandir; 4) 7,25% da CIDE combustíveis; e 5) 50% da arrecadação do IPVA.

As demais transferências destinam-se aos programas de desenvolvimento nas Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste, e correspondem a 3% do IPI e do IR. Portanto, as transferências constitucionais, via fundos, repassam aos estados e municípios 47% do IR e 57% do IPI arrecadados pela União.

Levando-se em conta as transferências constitucionais, na Tabela 3 se tem a distribuição da receita tributária total entre os três níveis de governo. Em termos de participação da receita tributária disponível por nível de governo na receita tributária total, em números

⁴⁴ Para uma discussão mais aprofundada sobre as transferências intergovernamentais (constitucionais e voluntárias) no caso brasileiro, ver Shah (1990).

aproximados, no ano de 2009, a União deteve 57%, os estados, 27%, e os municípios, 16%. Portanto, no federalismo fiscal brasileiro há uma clara concentração da arrecadação de tributos na União e, através do mecanismo das transferências, o que Afonso (2011) chama de municipalização da receita.⁴⁵

Tabela 3

Distribuição da receita tributária total, no Brasil, em anos selecionados

	(valores correntes)							
	1995		1999		2003		2009*	
	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total	R\$ milhões	% Total
União								
Receita Tributária própria	129.321	67,3	215.915	69,8	377.081	69,4	737.044	69,8
(-) Transferências para estados	12.164		17.010		31.003		65.378	
(-) Transferências para municípios	8.798		13.223		25.256		67.914	
(=) Receita Tributária disponível	108.359	56,4	185.682	60,0	320.822	59,0	603.752	57,2
Estados								
Receita Tributária própria	53.889	28,0	78.516	25,4	142.284	26,2	270.046	25,6
(-) Transferências para municípios	13.036		19.212		42.743		50.766	
(+) Transferências da União	12.164		17.010		31.003		65.378	
(=) Receita Tributária disponível	53.017	27,6	76.314	24,7	130.545	24,0	284.658	27,0
Municípios								
Receita tributária própria	8.975	4,7	14.989	4,8	23.774	4,4	48.356	4,6
(+) Transferências da União	8.798		13.223		25.256		67.914	
(+) Transferências dos estados	13.036		19.212		42.743		50.766	
(=) Receita Tributária disponível	30.809	16,0	47.424	15,3	91.773	17,0	167.036	15,8
RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL	192.185		309.420		543.140		1.055.447	

FONTE: Secretaria da Receita Federal, Estudos Tributários (diversos números).

*A fonte dos dados das transferências para o ano de 2009 foi a Série Histórica da Consolidação das Contas Públicas Exercícios de 2000 a 2009, STN.

Os principais problemas do modelo de federalismo fiscal brasileiro são conhecidos: em relação às competências sobre os gastos públicos, embora tenha havido avanço nas últimas décadas, ainda não há uma clara definição sobre as responsabilidades de cada nível de governo; e do ponto de vista das competências tributárias, por falta de coordenação da política

⁴⁵ Afonso (2011) apresenta a evolução da divisão da receita tributária nacional entre União, estados e municípios entre 1960 e 2010. Para o ano de 2010, a repartição da receita disponível foi esta: União, 57,1%; estados, 24,6%; e municípios, 18,3%.

fiscal entre os três níveis de governo, existe uma disputa por receita tributária.

A falta de uma melhor definição das responsabilidades pela provisão dos bens e dos serviços públicos e a disputa pelo bolo tributário entre as esferas de governo acarretam, na visão de Montoro Filho (1994), o processo de centralização do setor público nacional nas mãos da União. Para ele, a reversão desse processo passa por uma definição clara das responsabilidades pela provisão dos bens e serviços públicos por esfera de governo e por um acerto político sobre os critérios de redistribuição de recursos entre os níveis de governo. De fato, o que predomina é a sobreposição de gastos públicos, isto é, dois ou três níveis ofertando o mesmo serviço público. Um exemplo disso são os gastos em educação. No Brasil, não só o Governo Federal oferta ensino superior, mas também estados como São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Rio Grande do Sul têm as suas universidades. Outro problema é o comprometimento dos gastos em pessoal (incluindo salários, pensões e aposentadorias), serviço da dívida e custeio em detrimento dos investimentos. A legislação sobre as competências dos gastos é complexa e sujeita a constantes mudanças. Os problemas de falta de transparência e de desvio de recursos fazem parte do noticiário do dia a dia. Os grupos de interesse mais organizados ficam com as maiores parcelas, restando pouco para os setores menos organizados da sociedade. Por último, salvo exceções, os gastos públicos praticamente não são avaliados em termos de custo-benefício, nem em termos de eficiência das políticas públicas (isto é, não se analisa se as políticas atendem a quem realmente elas deveriam atender).⁴⁶

Devido à falta de coordenação da política fiscal entre os três níveis de governo, existe o problema das externalidades sobre as receitas tributárias. Isto é, cada nível de governo adota medidas em relação aos tributos de sua competência de forma não cooperativa, visando solucionar os seus problemas individuais, o que acaba gerando impactos sobre as finanças públicas de outro governo. A origem do problema está, evidentemente, no grau de concorrência efetiva entre a União, os estados e municípios sobre as bases tributárias. Os demais problemas associados às competências tributárias também são conhecidos: 1) o nível da carga tributária é elevado para um país de renda média como o Brasil; 2) a carga tributária é muito dependente de impostos indiretos; 3) considerando-se o elevado nível de desigualdade de renda e riqueza e o alto grau de regressividade da carga tributária, falta equidade ao sistema tributário em vigor; 4) dada a presença de impostos cumulativos, os produtos produzidos em solo brasileiro perdem poder de competitividade tanto no mercado doméstico como no mercado externo; e 5) a complexidade da legislação tributária e os altos custos para cumpri-la integralmente.⁴⁷

Viol (1999) analisa as externalidades sobre as receitas tributárias que surgem do fenômeno da competição tributária na Federação brasileira: a competição tributária horizontal

⁴⁶ Para uma maior discussão sobre a provisão de bens e serviços públicos no federalismo brasileiro, ver Shah (1990) e Montoro Filho (1994). Citam-se alguns trabalhos que discutem a avaliação das chamadas políticas sociais: Fernandes e Pazello (2001) e Cavalieri e Pazello (2004). Sobre a análise de custo-benefício e a avaliação de projetos públicos, ver Oliveira (2004).

⁴⁷ Todavia, em relação ao item c, a Carta do IBRE observa: “[...] que a discussão sobre a progressividade dos impostos indiretos é complexa, e que nenhum resultado deve ser considerado definitivo.” (Carta do IBRE, p. 13, 2011).

(CTH) representa a disputa entre os governos de mesmo nível por uma maior parcela da receita tributária total; e a competição tributária vertical (CTV) representa a luta entre a União e os governos subnacionais por maiores fatias do bolo tributário. No estudo referido, no caso da competição horizontal entre dois estados, os impactos sobre as finanças públicas são os seguintes: a receita tributária disponível de um estado cresce em detrimento do outro estado; já a receita tributária total aumenta. No caso da competição vertical, verifica-se o mesmo fenômeno: a receita tributária total eleva-se, e a União, ao priorizar a arrecadação dos tributos de sua competência, consegue ampliar sua receita tributária disponível em detrimento da receita tributária disponível de estados e municípios.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da discussão sobre as competências entre os níveis de governo numa federação, concluiu-se que o nível de arrecadação ótimo é o que permite ao governo honrar seus compromissos e, ao mesmo tempo, alcançar objetivos distributivos, minimizando o excesso de peso gerado pelo sistema tributário. Assim, a carga tributária ótima nada mais é do que a relação entre a arrecadação tributária ótima e o produto da economia referente a determinada esfera de governo. Da perspectiva dos gastos, o nível ótimo é o que possibilita ao governo alcançar objetivos distributivos maximizando o bem-estar econômico dos cidadãos, sem o desperdício de recursos públicos. Assim, tem-se a relação ótima entre os gastos públicos e o produto da economia de uma determinada esfera de governo.

Na análise sobre os aspectos básicos do modelo de federalismo fiscal brasileiro, foram apontados dois problemas principais. Do ponto de vista das competências sobre os gastos públicos, não há uma clara definição sobre as responsabilidades de cada nível de governo. Na realidade, considera-se inadequada a definição das competências sobre os gastos públicos. As competências tributárias são bem definidas e adequadas, porém, por falta de coordenação da política fiscal entre os três níveis de governo, existe uma disputa por receita tributária. Tal disputa, também chamada de competição tributária vertical, produz, dentre outros efeitos, uma tendência de carga tributária crescente no caso brasileiro.

Afonso (2011) apresenta a proposta de reforma tributária que cria o IVA Nacional, incorporando a receita de ICMS, IPI, CIDE, PIS e salário-educação, dentre outras. Tal proposta contempla ainda a competência legislativa exclusiva da União sobre o novo tributo a ser criado. Sem entrar em maiores detalhes, tal proposta atenta contra os princípios federativos, porque compromete a autonomia fiscal dos governos subnacionais.

O desafio de qualquer proposta de reforma tributária é atacar os problemas referidos, sem ferir os princípios federativos. Nesse sentido, propõe-se, em primeiro lugar, uma clara divisão das responsabilidades na oferta de bens públicos por nível de governo, considerando-se os critérios de eficiência e equidade. Em segundo lugar, uma vez definido o nível de gastos, parte-se para a discussão sobre o nível de arrecadação necessário para equilibrar as contas públicas. Em terceiro lugar, que se reduza a complexidade do sistema tributário nacional, a fim

de se reduzir os custos administrativos de empresas e pessoas físicas. Em quarto lugar, que se eliminem os tributos que produzem a cumulatividade. Em quinto lugar, que se criem novas instituições, de modo a se eliminar a competição tributária vertical entre os três níveis de governo, isto é, que as novas instituições reforcem a Federação brasileira, fortalecendo os governos subnacionais e freando os ímpetus do Governo Federal de concentrar receita tributária disponível em detrimento dos governos subnacionais. Em sexto lugar, que, no processo orçamentário da União, estados e municípios, se eliminem programas e projetos que não atendem aos critérios de eficiência e equidade. Em sétimo e último lugar, que se repense o modelo de transferências intergovernamentais, de modo a se estimular a capacidade fiscal dos governos subnacionais e se eliminar os eventuais desequilíbrios entre receita e despesa.

5 REFERÊNCIAS

AHMAD, Ehtisham; STERN, Nicholas. The theory of reform and indian indirect taxes. **Journal of Public Economics**, v. 25, p. 259-98, 1984.

ALMEIDA, Anna Ozorio de. **Evolução e crise da dívida pública estadual**. Brasília, DF: IPEA, 1996. (Texto para Discussão, n. 448).

AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Érika Amorim. Contribuições Sociais, mas antieconômicas. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

AFONSO, José Roberto. **Senado, tributação e reforma tributária**: Subcomissão (CAERT) 2007/2008. 2011. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachments/article/1775/110503-Senado-CAERT.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2011.

BARRO, Robert; SALA-I-MARTIN, Xavier. **Economic Growth**. New York: McGraw Hill, 1995.

BARROS, Ricardo Paes; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. A estabilidade inaceitável: desigualdade e pobreza no Brasil. In: HENRIQUES, Ricardo (Org.). **Desigualdade e Pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.

BARROS, Ricardo Paes; FOGUEL, Miguel Nathan. Focalização dos gastos públicos sociais e erradicação da pobreza no Brasil. In: HENRIQUES, Ricardo (Org.). **Desigualdade e Pobreza no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.

BORDIN, Luís Carlos V.; LAGEMANN, Eugenio. **Formação Tributária do Brasil**. Porto Alegre: FEE, 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil**: 1998. Brasília, DF: Secretária da Receita Federal, 1999. (Texto para Discussão, n. 04).

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil**: 2001. Brasília, DF: Secretária da Receita Federal, 2002. (Estudos Tributários, n. 06).

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil**: 2005. Brasília, DF: Secretária da Receita Federal, 2006. (Estudos Tributários, n. 15).

CONSIDERAÇÕES sobre uma reforma tributária no Brasil. **Conjuntura econômica**, Rio de Janeiro, v. 65, n. 4, p. 10-13, abr. 2011.

CAVALIERI, Claudia Helena; PAZELLO, Elaine Toldo. Efeito distributivo das políticas sociais. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

DEBACO, Eduardo Scotti; JORGE NETO, Paulo de Melo. **Competição entre os Estados por Investimentos Privados**. Fortaleza: Curso de Pós-Graduação em Economia (CAEN), 1998. (Textos para Discussão, n. 180).

FERNANDES, Maria Alice da Cunha et al. **Gasto Social das Três Esferas de Governo**: 1995. Brasília, DF: IPEA, 1998. (Texto para Discussão, 598).

FERNANDES, Reynaldo; PAZELLO, Elaine Toldo. Avaliação de Políticas Sociais: incentivos adversos, focalização e impacto. In: LISBOA, Marcos de Barros; MENEZES FILHO, Naércio Aquino (Org.). **Microeconomia e Sociedade no Brasil**. Rio de Janeiro: Contra Capa, 2001.

GENTRY, William M. Optimal taxation. In: CORDES, Joseph J.; EBEL, Robert D.; GRAVELLE, Jane G. (Ed.). **The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**. Washington: Urban Institute Press, 1999. Disponível em: <<http://www.urban.org/UploadedPDF/1000539.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2008.

BARBOSA, Fernando de Holanda; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. O Sistema Tributário no Brasil: reformas e mudanças. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KEEN, Michael. Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism. **IMF Staff Papers**, v. 45, n. 3, p. 454-485, 1998.

KHAIR, Amir Antônio; MELO, Luciane. O Sistema Tributário e os impostos sobre o patrimônio. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KRAUSE-JUNK, Gerold; MÜLLER, Regina. **Fiscal Decentralization in Selected Industrial Countries**. Santiago, CH: United Nations, Economic Commission for Latin America and the Caribbean, 1993. (Série Política Fiscal, n. 48).

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

MONTORO FILHO, André Franco. Federalismo e reforma fiscal. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 14, n. 3, jul./set., 1994.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças Públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus, 1980.

OATES, Wallace E. **Fiscal Federalism**. New York: Harcourt Bruce Jovanovich, 1972.

OLIVEIRA, Roberto Guena. Análise de custo-benefício. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap; Brasília: Ipea, 2000.

REZENDE, Fernando. Federalismo Fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 15, n. 3, jul./set., p. 05-17, 1995.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Érika. **O Dilema Fiscal: remendar ou reformar?**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

ROSEN, Harvey S. **Public Finance**. 5th ed. New York: Irwin/McGraw-Hill, 1999.

SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Consolidação das Contas Públicas: 2000 a 2009**. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/estatistica/est_contabil.asp>. Acesso em: 13 jun. 2011.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. Federalismo Fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p.3-30, 1999.

SHAH, Anwar. **The New Fiscal Federalism in Brazil**. Washington: World Bank, 1990. (Policy Research Working Papers, n. 557).

SHAH, Anwar. **A Fiscal Needs Approach to Equalization Transfers in a Decentralized Federation**. Washington: World Bank, 1994. (Policy Research Working Papers, n. 1289).

SILVA, Mauro Santos. Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 15, n. 1, p. 117-137, jan./abr. 2005.

SIQUEIRA, Rozane B.; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Teoria da Tributação Ótima. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SOBEL, Russell S. Optimal Taxation in a Federal System of Governments. **Southern Economic Journal**, Chattanooga, TN, v. 64, n. 2, p. 468-485, 1997.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the Public Sector**. 3th ed. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

TER-MINASSIAN, T. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: _____. **Fiscal federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 3-24.

TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Government Expenditure. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 64, p. 416-424, 1956.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O Fenômeno da Competição Tributária: Aspectos Teóricos e uma Análise do Caso Brasileiro**. Brasília, DF: ESAF, 1999.