

Incidência fiscal sobre os salários no Brasil: progressividade e cotejo internacional*

*Lavinia M. de Almeida Nogueira Junqueira***

*Bacharel em Direito pela
Faculdade de Direito da
USP e Mestre em Economia
pelo Programa de Estudos
Pós-Graduados em
Economia Política da
PUC-SP*

*Julio Manuel Pires****

*Doutor em Economia pelo IPE-USP
e Professor do Departamento de
Economia e do Programa de
Estudos Pós-Graduados em
Economia Política da PUC-SP
e do Departamento de
Economia da FEA-RP-USP*

Resumo

O objetivo fundamental deste artigo é avaliar o grau de progressividade incidente sobre os salários no Brasil, mostrando que essa reduzida progressividade se encontra relacionada à iniquidade tributária existente no País. Para tanto, utiliza-se, de forma inédita, a metodologia adotada pela OECD, com base em informações disponíveis para o ano de 2003, com o objetivo de se comparar a tributação das rendas salariais no Brasil com aquela observada em outros países da OECD no mesmo ano. Também se pretende, a partir desses dados, examinar a importância dessa tributação sobre as condições de competitividade do Brasil no contexto internacional.

Palavras-chave

Estrutura tributária; salários; progressividade.

* Artigo recebido em ago. 2008 e aceito para publicação em jul. 2009.

** E-mail: lavjunq@yahoo.com.br

*** E-mail: jmpires@usp.br

Abstract

This article is meant to evaluate the progressiveness of Brazilian tax wage, pointing out this limited progressiveness has been connected to tributary iniquity in Brazil. On new grounds, we applied OECD methodology to 2003 available statistics, in order to compare taxes on wages in Brazil with those of OECD countries in the same year. It pretends, with support in this numbers, to inquire into this taxation about international Brazilian competitiveness conditions.

Key words

Tributary structure; wages; progressiveness.

Classificação JEL: H22, H24.

Introdução

Uma das principais críticas que se faz à estrutura tributária brasileira — dentre as várias a que ela se encontra exposta — se refere à elevada incidência fiscal sobre os salários. Como decorrência desse fato, temos o encarecimento relativo do fator trabalho, com reflexos diretos não só sobre a menor competitividade dos produtos brasileiros e no tocante à menor demanda relativa de mão de obra, mas, também, com um poderoso estímulo ao emprego informal como estratégia de minimização de custos por parte das empresas.

Um estudo da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIEPE) elaborado para a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP, 1999) mostra que o uso da política fiscal preponderantemente para controlar crises financeiras do Estado não é uma tendência recente no Brasil. Já desde o início dos anos 80, o País vem adotando múltiplas reformas no sistema tributário, prejudiciais à eficiência econômica na taxação dos negócios e dos produtos. Perpetua-se, então, um sistema altamente complexo, pouco coeso, escassamente transparente, socialmente injusto e economicamente ineficiente.

Uma das facetas dessa questão fiscal mais ampla — e que nos interessa discutir neste artigo — diz respeito à tributação incidente sobre os salários no Brasil, particularmente no que se refere à progressividade dessa cobrança. Tal aspecto compõe parte importante da “não solução” do problema de iniquidade fiscal que caracteriza nossa estrutura tributária.

Dessa forma, o objetivo fundamental deste estudo é analisar a tributação total que recai sobre os salários e investigar de que maneira tal categoria de ônus fiscal se distribui entre os diversos segmentos de trabalhadores por faixa de rendimento.

Os resultados colhidos a partir dessa investigação permitir-nos-ão não apenas tecer considerações a respeito da importância dessa tributação sobre as condições de competitividade do Brasil no contexto internacional, como também examinar em que medida esse conjunto de tributos reforça ou ameniza o caráter regressivo da estrutura tributária brasileira.

A estimativa dos encargos trabalhistas varia de forma acentuada, conforme a metodologia adotada pelos diversos pesquisadores do tema. Pastore (1994), por exemplo, estimou esse percentual em 102% sobre os salários. Outro autor, Amadeo (1994), utilizando metodologia diversa, na qual promove a diferenciação entre salário indireto e o que se constitui como tributação, chegou a um percentual bem menor, 24,5%. Já Fernandes e Menezes Filho (2000), com base em informações sobre o setor industrial, chegaram, para o ano de 1995, a uma razão entre o total de encargos (incluindo-se Previdência Social, FGTS, previdência privada e outros encargos) e o total de rendimentos dos trabalhadores (salários, retiradas e outras remunerações) próxima a 57%, mostrando que tal relação era de 45% em 1986.

Um estudo mais recente sobre o tema é o de Ulyssea e Reis (2006). O intuito do trabalho foi analisar, com base em um modelo de dois setores (formal e informal), o impacto das reduções dos encargos tributários incidentes sobre a folha de salários sobre o grau de informalização, o emprego e os rendimentos dos trabalhadores. No tocante à delimitação da magnitude dos encargos trabalhistas — variável que não se constitui como o principal objeto de estudo dos pesquisadores —, estes consideraram os seguintes itens: contribuição ao FGTS, INSS, seguro contra acidentes, salário-educação, INCRA e “sistema S”. Tal elenco de custos, como pretendemos evidenciar adiante, revela-se incompleto e simplista face às maiores diversidade e complexidade da estrutura tributária brasileira referente aos salários.

Tais estudos, embora se constituam em contribuições inequívocas para o debate, apresentam dois conjuntos de restrições principais. Por um lado, são pesquisas realizadas já há certo tempo, que, por conseguinte, podem estar desatualizadas face às modificações operadas na legislação brasileira. Por outro, devido à falta de consenso quanto ao que incluir como “encargo” sobre os salários, acabam, geralmente, por promover avaliações desencontradas, às vezes por demais extensas (como a estimativa de Pastore), ou por demais restritivas (a exemplo de Amadeo). Ademais, por conta desse problema, ficam extremamente prejudicados os cotejos internacionais.

Nesse sentido, acreditamos que nosso estudo vem preencher uma lacuna importante, ao propor a utilização de uma metodologia internacionalmente reconhecida — utilizada pela Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) —, que permite, a nosso ver, uma delimitação mais adequada dos tributos de fato pertinentes aos encargos salariais.

É importante observarmos, no entanto, que não se trata, aqui, de estabelecer um debate sobre a melhor forma de avaliar os encargos sociais, mas, sim, de, a partir da metodologia da OECD, promover uma comparação da carga tributária brasileira incidente sobre os salários com outras nações.

O artigo está estruturado em três seções, além desta **Introdução**. Na seção seguinte, salientamos o alcance dos dados utilizados, bem como a metodologia utilizada. Na seção 2, evidenciamos os resultados alcançados e o exame da progressividade dos tributos salariais, enquanto, na seção 3, destacamos o cotejo internacional. Por fim, nas **Considerações finais**, tecemos algumas observações com o fito de resumir os principais resultados e avançamos nas perspectivas de reforma tributária descortinadas a partir desta análise.

1 Escopo dos dados e metodologia

Cabe, preliminarmente à apresentação dos resultados, ressaltarmos as características básicas dos dados utilizados, sua abrangência e seus limites. Restringimos o estudo ao ano de 2003 e à parcela da população brasileira com idade superior a 10 anos, economicamente ativa e ocupada na semana da pesquisa, de acordo com a **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD)** realizada pelo IBGE para o ano (PNAD, 2003), com a condição de que tivesse relação de emprego e carteira assinada. Estudamos, ainda, apenas a tributação da renda de salários e das contribuições sobre a folha de pagamentos salariais da população que trabalha no setor não agrícola. Isso equivale a dizermos que o conjunto de trabalhadores abrangidos correspondeu a 30,27% da População Economicamente Ativa (PEA) ocupada e a 94,64% da PEA com carteira de trabalho assinada (PEA, 2006).

Por outro lado, vale observarmos que os rendimentos do trabalho assalariado por relação de emprego representam, em média, 42,45% dos rendimentos das famílias, conforme **Pesquisa de Orçamento Familiar** do IBGE para 2002 e 2003 (POF, 2003). Vale dizermos que o percentual inclui rendimentos obtidos em relações profissionais com e sem carteira assinada. Neste estudo, trabalhamos apenas com o universo da população que tem carteira assinada, pois é apenas sobre esse conjunto de trabalhadores que incidem os custos tributários analisados na sequência. A PNAD (2003) aponta que,

aproximadamente, 37,80% da PEA ocupada com relação de emprego não possuem carteira assinada (somando empregados e empregados domésticos). Logo, parte dos 42,45% de rendimentos auferidos pelas famílias por relação de emprego decorre das relações sem carteira assinada, que não arcam com todo o ônus dos impostos.

Tendo em conta tais ressalvas, seguimos a metodologia apresentada pela OECD (2004a) e apoiamo-nos em informações estatísticas obtidas junto ao IBGE (PNAD, 2003) e à Secretaria da Receita Federal/Coordenação Geral de Estudos Tributários (SRF/Coget) (BR, 2001a), bem como em algumas outras informações econômicas e legais referenciadas no trabalho.

A Organisation for Economic Co-operation and Development, em seu estudo anual sobre tributação efetiva de salários (OECD, 2004a), tradicionalmente determina as faixas salariais que serão estudadas, partindo do salário médio da indústria e aplicando sobre ele determinados percentuais: 67%, 100%, 133% e 167%. São considerados como impostos sobre salários o Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) e quaisquer outras contribuições e impostos incidentes sobre folha de pagamento ou salários, inclusive, e principalmente, contribuições à Previdência do empregado e do empregador, deduzidas dos benefícios em dinheiro pagos pelo Governo aos mesmos assalariados contribuintes — *tax wedge*. Em outras palavras, consideramos, no nosso estudo, à semelhança da OECD (2004a), que as contribuições sobre a folha pagas pelo empregador são economicamente um custo para a utilização do fator trabalho que está diretamente relacionado à negociação salarial. Admitimos, então, que esses tributos ocupam parte da renda destinada pelo empregador ao empregado e, nesse sentido, são impostos diretos, cujo ônus é arcado efetivamente pelo empregado.

No nosso estudo, adotamos o rendimento médio real efetivo dos empregados no setor privado com carteira assinada, que foi de R\$ 1.030,00 no ano de 2003 (PME, 2006). Não nos restringimos a estudar a tributação sobre percentuais do salário médio da indústria, já que visamos obter estimativas que espelhem a realidade da população empregada e com carteira assinada, e não apenas a dos trabalhadores da indústria. Considerando que a renda salarial no País é muito mal distribuída, incluímos algumas faixas adicionais de renda, totalizando 10 faixas (Tabela 1), para atingirmos um percentual relevante do universo populacional estudado, bem como para que possamos analisar os efeitos da cobrança do Imposto de Renda, que, conforme demonstrado na Tabela 2, incidia, em 2003, a partir do salário mensal de R\$ 1.058,00. Incluímos, portanto, além das faixas utilizadas pela OCDE antes explicitadas, as faixas que representam os seguintes percentuais do salário médio em 2003: 33,5%, 200%, 267%, 380%, 650% e 850%.

A Tabela 1 apresenta as faixas delimitadas em nosso estudo, com o salário anual e mensal de cada faixa, e compara-as com os salários médios estabelecidos pelo IBGE (PNAD, 2003) para certas classes de percentuais, que refletem a distribuição da PEA ativa e ocupada em relação crescente de salário. A partir dessa distribuição em histograma, estimamos o percentual acumulado da população que recebe salário inferior ou equivalente ao salário da faixa que estudamos. Fizemos isso, adotando a premissa de que a população está distribuída de forma linear, dentro de cada classe de percentual, em função do salário que recebe, sendo a média do salário de cada faixa dada pelo salário médio definido na pesquisa do IBGE (PNAD, 2003). Notamos, na Tabela 1, que, de forma estimada, mais de 74% da população recebe um salário médio inferior à menor faixa de renda estudada pela OECD (2004a), ou seja, menor do que 67% do salário médio da população com carteira assinada. Por outro lado, de acordo com este estudo, apenas 8,5% das pessoas auferem salário acima de 167% do salário médio da população com carteira assinada, o que é equivalente à última faixa estudada pela OECD (2004a).

No cálculo do Imposto de Renda, adotamos a tabela progressiva vigente no ano de 2003, conforme é mostrado na Tabela 2.

Vale lembrarmos que a pessoa física pode efetuar uma série de deduções do total de rendimento salarial, para computar o rendimento tributável. Dentre outros, pode fazer a dedução de contribuições à Previdência Social e à previdência privada, despesas com educação, despesas com dependentes, despesas médicas (RIR-99). A OECD também considera essas deduções em sua metodologia, para calcular a alíquota efetiva de imposto sobre renda salarial (OCDE, 2004a). Por isso, para o cálculo do rendimento tributável, utilizamos estudo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, através da Comissão Geral de Estudos Tributários (BR, 2001a), que traz estatísticas sobre as informações de Declaração de Imposto de Renda de pessoa física (DIPF) da população e, portanto, traz perfis de renda, deduções por perfil, alíquotas impositivas de Imposto de Renda, alíquotas efetivas após deduções. Pela análise dessas estatísticas, consolidamos informações relevantes sobre o perfil dos contribuintes, referentes ao ano de 1999, nas Tabelas 3 e 4.

Tabela 1

Faixas de salário selecionadas em comparação com o salário médio definido pelo IBGE, para determinadas classes de percentuais relativas à distribuição da PEA ocupada, no Brasil — 2003

CLASSES DE PERCENTUAIS DE DISTRIBUIÇÃO DA PEA OCUPADA	SALÁRIO MÉDIO DO IBGE (1) (R\$)	FAIXAS DE SALÁRIO PROPOSTAS			
		Valor Mensal (R\$)	Valor Anual (R\$)	Percentual do Salário Médio da PEA com Carteira Assinada (2)	Percentual da PEA Ocupada que Ganha Até Esse Salário (3)
1. Mais de 50% a 60%	415,00	345,00	4 601,00	33,5	46,0
2. Mais de 60% a 70%	520,00	Não há	Não há	Não há	Não há
3. Mais de 70% a 80%	697,00	690,00	9 201,00	67,0	74,0
4. Mais de 80% a 90%	1 080,00				
Faixa Proposta 4.1		1 030,00	13 733,00	100,0	83,0
Faixa Proposta 4.2		1 370,00	18 265,00	133,0	88,0
Faixa Proposta 4.3		1 720,00	22 935,00	167,0	91,5
5. Mais de 90% a 100%	3 134,00				
Faixa Proposta 5.1		2 060,00	27 467,00	200,0	95,0
Faixa Proposta 5.2		2 750,00	36 668,00	267,0	96,5
6. Mais de 95% a 100%	4 479,00				
Faixa Proposta 6.1		3 914,00	52 187,00	380,0	97,0
Faixa Proposta 6.2		6 695,00	89 267,00	650,0	
7. Mais de 99% a 100%	8 811,00	8 755,00	116 733,00	850,0	

FONTE: PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003. PESQUISA MENSAL DE EMPREGO — PME. In: IPEA. **Dados macroeconomicos e regionais**. Brasília, 2006. Disponível em:

<<http://www.ipeadata.gov.br/ipeaweb.dll/ipeadata?3665625>>. Acesso em: 20 mar. 2006. NOTA: A PEA ocupada contempla pessoas de 10 anos ou mais de idade, ocupadas na semana referência.

(1) Exclui o rendimento das pessoas da área rural de Rondônia, Acre, Amazonas, Roraima, Pará e Amapá. (2) O salário médio efetivo da PEA com carteira assinada em 2003 foi de R\$ 1.030,00. (3) Estimativa pela derivada da curva de salários e percentual da PEA ocupada, assumindo um comportamento linear dos salários *vis-à-vis* ao salário médio e, portanto, um comportamento linear para a distribuição do percentual da PEA ocupada dentro de cada classe de percentual definida pelo IBGE.

Tabela 2

Tabela progressiva do Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) no Brasil — 2003

DISCRIMINAÇÃO	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO (R\$)
Rendimento mensal		
Até R\$ 1.058,00	0,0	0,00
De R\$ 1.058,01 até R\$ 2.115,00	15,0	158,70
Acima de R\$ 2.115,00	27,5	423,08
Rendimento anual		
Até R\$ 12.696,00	0,0	0,00
De R\$ 12.961,01 até R\$ 25.380,00	15,0	1 904,40
Acima de R\$ 25.380,00	27,5	5 076,90

FONTE: BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10. 451, de 10 de maio de 2002. Diário Oficial da União, 13 de maio de 2002.

Tabela 3

Informações sobre os declarantes de Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) — 1999

FAIXAS DE RENDIMENTO MENSAL	NÚMERO DE DECLARANTES	RENDIMENTO MÉDIO MENSAL (R\$)	DEDUÇÃO TOTAL ANUAL (R\$ 1.000.000)	DEDUÇÃO MÉDIA MENSAL POR PESSOA NA FAIXA DE RENDA (R\$)	PERCENTUAL DO RENDIMENTO
R\$ 0 - R\$ 1 000	4 777 068	502	6 245	109	21,72
R\$ 1 000 - R\$ 1 500	2 652 812	1 198	9 797	308	25,70
R\$ 1 500 - R\$ 2 000	1 138 450	1 729	7 605	557	32,19
R\$ 2 000 - R\$ 2 500	691 647	2 233	5 759	694	31,08
R\$ 2 500 - R\$ 3 000	444 685	2 738	4 404	825	30,14
R\$ 3 000 - R\$ 4 000	529 960	3 446	6 163	969	28,12
R\$ 4 000 - R\$ 5 000	294 578	4 460	3 867	1 094	24,53
R\$ 5 000 - R\$ 6 000	174 606	5 452	2 558	1 221	22,39
R\$ 6 000 - R\$ 8 000	170 496	6 845	2 814	1 375	20,09
R\$ 8 000 - R\$ 10 000	78 517	8 901	1 490	1 581	17,77
R\$ 10 000 - R\$ 200 000	103 219	16 393	2 881	2 326	14,19
Média das faixas	11 056 038	1 623	53 582	404	24,88

FONTE: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14).

Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/>.

Acesso em: 2 nov. 2005.

Tabela 4

Composição das deduções na declaração de Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) — 1999

(R\$ 1.000.000)

FAIXAS DE RENDA ANUAL (R\$ 1 000)	DEDUÇÕES DA RENDA TRIBUTÁVEL				
	Desconto Padrão Simplificado	Previdência Oficial	Previdência Privada	Dependentes	Instrução
0 12	4 642,34	198,63	18,10	883,51	128,84
12 18	4 773,49	940,07	93,00	2 434,13	569,14
18 24	1 773,37	907,45	174,21	2 288,42	934,44
24 30	1 524,86	576,80	190,96	1 363,13	760,16
30 36	1 163,49	415,20	196,83	889,36	594,68
36 48	1 660,11	565,15	334,35	1 035,68	794,81
48 60	789,95	422,08	266,44	583,02	494,87
60 72	371,41	331,68	204,79	353,74	315,90
72 96	297,89	403,42	246,07	350,03	326,25
96 120	109,21	262,93	126,33	155,49	148,81
Mais de 120	131,24	395,60	238,83	195,09	189,68
Total	17 237,36	5 419,03	2 089,91	10 531,61	5 257,58

FAIXAS DE RENDA ANUAL (R\$ 1 000)	DEDUÇÕES DA RENDA TRIBUTÁVEL			
	Despesas Médicas	Pensão Judicial	Livro-Caixa	TOTAL
0 12	305,21	59,84	8,74	6 245,22
12 18	810,05	139,94	36,85	9 796,66
18 24	1 229,22	219,87	77,65	7 604,62
24 30	1 041,16	205,11	97,01	5 759,20
30 36	865,78	178,08	100,08	4 403,51
36 48	1 275,68	307,76	189,51	6 163,05
48 60	912,4	229,11	169,4	3 867,29
60 72	661,94	171,19	146,87	2 557,52
72 96	757,39	213,93	218,81	2 813,79
96 120	408,26	128,11	150,75	1 489,89
Mais de 120	641,11	241,85	847,62	2 881,03
Total	8 908,21	2 094,79	2 043,29	53 581,77

FONTE: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em:

<http://www.receita.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/>.

Acesso em: 2 nov. 2005.

BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002. Diário Oficial da União, 13 de maio de 2002.

Notamos também, na Tabela 3, que a maior parte da população se concentra na faixa de renda até R\$ 1.000,00, isenta de imposto conforme a Tabela 2. O valor da dedução média das despesas mensais, conforme mostramos na Tabela 3, compõe-se como detalhamos na Tabela 4.

Vale ponderarmos, ainda, que, entre 1999 e 2003, houve inflação, e os limites para dedução de despesas foram também corrigidos. Por isso, fizemos um exercício, buscando estimar o percentual efetivo de deduções de 2003, com base nas observações de 1999. Os percentuais de dedução foram, então, transpostos de 1999 para 2003, levando em consideração a evolução dos limites de dedução estabelecidos pelas normas impositivas, quando existentes. Quando a legislação não impõe limite para dedução de despesas, então consideramos a evolução do gasto pela inflação. A comparação entre as deduções estimadas para 2003 e as vigentes em 1999, conforme a SRF (BR, 2001a), consta do Quadro 1, em que também determinamos o índice de transposição das deduções de 1999 para 2003.

Dessa maneira, chegamos aos valores e percentuais para dedução média de despesa identificados na Tabela 5. Notamos que a Previdência oficial foi apartada das demais deduções, na medida em que a deduziremos à parte no cálculo do IR-pf sobre salário que fazemos adiante.

Para o cálculo das alíquotas de contribuição patronal sobre a folha, é necessário definirmos qual alíquota adotaremos. Essa alíquota varia bastante, em virtude do setor que se analisa, conforme demonstra a Tabela 6.

Elaborando uma média ponderada em função da participação de cada setor da economia no total do emprego de mão de obra da PEA ocupada (PNAD, 2003), teríamos a alíquota média de 26,50% para incidência sobre os salários dos trabalhadores com carteira de trabalho assinada, exceto trabalhadores rurais. Demonstramos tal participação e cálculo de alíquota média de taxação na Tabela 7. No nosso estudo, utilizamos, portanto, a alíquota média de tributação sobre a folha de pagamentos dos setores não agrícolas, estabelecida em 26,50%.

Admitimos que o FGTS incida à alíquota de 8,5% sobre a folha, sem considerar a multa por demissão sem justa causa (já que esta é, em grande parte, vertida como renda imediata para o trabalhador demitido) (Lei Complementar no 110 de 2001). Lembramos que essa é uma generalização, já que empregadores domésticos não são obrigados a pagar FGTS (Lei nº 5.859 de 1972 e CF-88). Incluímos, ainda, na tributação sobre o rendimento de trabalho da pessoa física, a contribuição do empregado à Previdência Social, na forma como incidiu durante o ano de 2003, representada na Tabela 8.

Quadro 1

Deduções autorizadas pela legislação tributária do Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) e critérios de transposição dos valores deduzidos em 1999 para 2003

ITENS DE DEDUÇÃO	PARCELA DEDUTÍVEL	LIMITE DE DEDUÇÃO EM 1999	LIMITE DE DEDUÇÃO EM 2003	ÍNDICE DE TRANSPOSIÇÃO DA DEDUÇÃO
Desconto padrão simplificado	Dedução única de 20% do rendimento tributável	R\$ 8.000,00	R\$ 9.200,00	1,1500
Previdência oficial (INSS)	Despesa com pagamento de Previdência Social oficial (União, Estados e Municípios)	Sem limite	Sem limite, sem atualização	1,0000
Dedução previdenciária privada e FAPI	Despesa com pagamento de previdência social privada e FAPI	12% dos rendimentos tributáveis	12% dos rendimentos	1,0000
Abatimento de dependentes	Por dependente	R\$ 1.080,00	R\$ 1.272,00	1,1778
Abatimento com gastos em instrução	Despesa realizada com a própria instrução ou dos dependentes	R\$ 1.700,00	R\$ 1.998,00	1,1753
Abatimento com despesas médicas	Despesas médicas próprias e dos dependentes	Sem limite	Sem limite, atualização pela inflação	1,4716
Abatimento com pensão judicial	Despesas com pensão alimentícia em cumprimento de decisão judicial	Sem limite	Sem limite, usualmente em proporção da renda	1,0000
Despesas escrituradas no livro-caixa	Despesas escrituradas no livro-caixa e comprovadas por documentação idônea	Sem limite	Sem limite, atualização pela inflação	1,4716

FONTE: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal//2000/>.

Acesso em: 2 nov. 2005.

BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002. Diário Oficial da União, 13 de maio de 2002.

BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10.828, de 23 de dezembro de 2003.

Diário Oficial da União, 24 de dezembro de 2003.

Tabela 5

Estimativa das deduções no cálculo do Imposto de Renda de pessoa física (IR-pf) no Brasil — 2003

FAIXAS DE RENDA ANUAL (R\$ 1 000)	DEDUÇÕES DA RENDA TRIBUTÁVEL (R\$ 1.000.000.000)					
	Desconto Padrão Simplificado	Previdência Privada	Por Dependente	Instrução	Despesas Médicas	Pensão Judicial
0 12	5 339	18	1 041	151	449	60
12 18	5 490	93	2 867	669	1 192	140
18 24	2 039	174	2 695	1 098	1 809	220
24 30	1 754	191	1 605	893	1 532	205
30 36	1 338	197	1 047	699	1 274	178
36 48	1 909	334	1 220	934	1 877	308
48 60	908	266	687	582	1 343	229
60 72	427	205	417	371	974	171
72 96	343	246	412	383	1 115	214
96 120	126	126	183	175	601	128
Mais de 120	151	239	230	223	943	242
Total	19 823	2 090	12 404	6 179	13 110	2 095

FAIXAS DE RENDA ANUAL (R\$ 1 000)	DEDUÇÕES DA RENDA TRIBUTÁVEL		DEDUÇÃO MÉDIA MENSAL POR PESSOA NA FAIXA DE RENDA (R\$)	RENDIMENTO MÉDIO MENSAL POR PESSOA NA FAIXA DE RENDA (R\$)	DEDUÇÃO/RENDIMENTO (%)
	Livro Caixa	Total			
0 12	13	7 071	123	502	24,59
12 18	54	10 505	330	1 198	25,70
18 24	114	8 150	597	1 729	32,19
24 30	143	6 323	762	2 233	31,08
30 36	147	4 881	915	2 738	30,14
36 48	279	6 861	1 079	3 446	28,12
48 60	249	4 264	1 206	4 460	24,53
60 72	216	2 781	1 327	5 452	22,39
72 96	322	3 035	1 483	6 845	20,09
96 120	222	1 561	1 656	8 901	17,77
Mais de 120	1 247	3 275	2 644	16 393	14,19
Total	3 007	58 707	442	1 623	24,88

FONTE: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/>. Acesso em: 2 nov. 2005.

Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 30, n. 2, p. 829-862, dez. 2009

Tabela 6

Alíquotas gerais de contribuições sobre a folha de pagamento, por setor de atividade, no Brasil — 2003 e 2005

SETORES	ALÍQUOTAS	
	2003	2005
Setor agrícola e agroindústria	2,85	5,55
Trabalhadores domésticos	20,00	20,00
Setor público	21,00	23,00
Serviços em geral	25,50	27,70
Serviços financeiros	26,20	28,20
Indústria	26,80	28,80
Comércio	26,80	28,80
Transporte	26,80	28,80

FONTE: FISCOSOFT. INSS: contribuições ao FPAS das empresas urbanas e rurais e dos produtores rurais — contribuição patronal, contribuições para outras entidades e fundos e acidente de trabalho — In: SRP n. 3/2005: tabelas — previdenciário/trabalhista — 2005/0037, atualizada até 08 de setembro de 2005. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

Tabela 7

Demonstração da alíquota média de INSS patronal computada pela média ponderada da PEA ocupada, por tipo de atividade, e da alíquota média vigente para cada atividade no Brasil — 2003

ATIVIDADES	PEA OCUPADA						INSS PATRONAL (%)
	Brasil (1)	Região Norte (2)	Região Nordeste	Região Sudeste	Região Sul	Região Centro-Oeste	
Setores não agrícolas com carteira de trabalho assinada (3)	30,27	1,16	4,49	16,84	5,76	2,02	26,52
Não agrícola por setor de atividade	79,29	4,75	17,16	38,50	12,97	5,92	26,52
Indústria	14,37	0,72	2,51	7,34	2,99	0,79	27,80
Indústria de transformação	13,56	0,67	2,31	6,96	2,90	0,73	28,80
Construção	6,51	0,44	1,41	3,09	1,06	0,52	28,80
Comércio e reparação	17,73	1,19	4,42	7,96	2,80	1,36	27,80
Alojamento e alimentação	3,61	0,24	0,85	1,76	0,49	0,27	26,55
Transporte, armazenagem e comunicação ..	4,65	0,24	0,98	2,37	0,72	0,34	27,15
Administração pública	4,98	0,46	1,27	1,98	0,73	0,54	22,00
Educação, saúde e serviços sociais	8,94	0,52	2,12	4,25	1,41	0,64	26,50
Serviços domésticos ..	7,67	0,47	1,65	3,79	1,10	0,67	20,00
Outros serviços coletivos, sociais e pessoais	3,72	0,18	0,85	1,87	0,56	0,26	26,50
Outras atividades	6,88	0,25	1,02	4,01	1,07	0,52	26,50
Atividades mal definidas ou não declaradas	0,25	0,03	0,08	0,08	5,00	0,00	26,50

FONTE DOS DADOS BRUTOS: FISCOSOFT. INSS: contribuições das empresas e dos empregados — preenchimento da Guia da Previdência Social — GPS — Roteiro — previdenciário/trabalhista — 2004/9623, atualizado até 1º de maio de 2005. São Paulo, 2005^a. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>.

Acesso em: out. 2005.

PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.

NOTA: A PEA ocupada contempla pessoas de 10 anos ou mais, ocupadas na semana referência.

(1) Percentual do total da PEA ocupada. (2) Considera-se somente a população urbana.

(3) Inclusive as pessoas sem declaração de posição na ocupação.

Tabela 8

Contribuição dos segurados empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos — 2003

a) para pagamento a partir de 1º de junho de 2003

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS	ALÍQUOTA PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF
		(%)
Até R\$ 560,80	7,65	8
De R\$ 560,81 até R\$ 720,00	8,65	9
De R\$ 720,01 até R\$ 934,67	9,00	9
De R\$ 934,68 até R\$ 1 869,34 ...	11,00	11

b) para pagamento a partir de 1º de abril de 2003

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS	ALÍQUOTA PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF
		(%)
Até R\$ 468,47	7,65	8
De R\$ 468,48 até R\$ 720,00	8,65	9
De R\$ 720,01 até R\$ 780,78	9,00	9
De R\$ 780,79 até R\$ 1 561,56 ...	11,00	11

c) para pagamento a partir de 31 de março de 2003

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS	ALÍQUOTA PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF
		(%)
Até R\$ 468,47	7,65	8
De R\$ 468,48 até R\$ 720,00	8,65	9
De R\$ 720,01 até R\$ 780,78	9,00	9
De R\$ 780,79 até R\$ 1 561,56 ...	11,00	11

FONTE: FISCOSOFT. INSS: contribuições das empresas e dos empregados — preenchimento da Guia da Previdência Social — GPS — Roteiro — previdenciário/trabalhista — 2004/9623, atualizado até 1º de maio de 2005. São Paulo, 2005a. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

Valem algumas ressalvas sobre o método de estudo. Baseamos nosso estudo nas informações obtidas na legislação vigente e nas fontes de informações econômicas e fiscais — IBGE (PNAD, 2003) e SRF-Coget (BR, 2001a). Portanto, valem para o nosso estudo as mesmas restrições constantes na metodologia adotada para o levantamento de tais dados pelas autoridades em questão. As informações do IBGE consideram a População Economicamente Ativa ocupada em 2003. Já a Receita Federal parte da base de declarantes do Imposto de Renda de 1999. Logo, há uma diferença no universo populacional que consideramos, para fins deste estudo, como equivalentes.

O estudo aborda também apenas a tributação sobre rendimentos do trabalho, não considerando outros, como rendimentos de aluguéis, dividendos, aplicações financeiras etc., ao que se aplicaria apenas o Imposto de Renda de pessoa física, o Imposto de Renda na fonte ou o Imposto de Renda de pessoa jurídica, dependendo do caso (RIR-99).

Os resultados em valor absoluto podem estar subavaliados ou sobreavaliados. No caso de pessoas que trabalham em diferentes setores, isso pode acontecer como decorrência das aproximações de alíquotas médias de INSS: o setor industrial, por exemplo, paga mais INSS do que a média, ao contrário do setor público, como mostramos na Tabela 6. As deduções no cálculo do Imposto de Renda de pessoa física, conforme a Tabela 5, também foram efetuadas pela média de cada faixa de renda, portanto, podem ser diferentes para pessoas tomadas individualmente, ou seja, pessoas com perfil de gastos e de família diferentes tenderão a ter deduções diferentes, mesmo que auferam o mesmo rendimento. No nosso estudo, consideramos sempre a dedução pela média da faixa.

Por isso, os percentuais de tributação obtidos no nosso estudo não podem ser atribuídos a um setor específico ou a uma pessoa específica. Devem ser considerados como uma análise relativa e comparativa entre faixas de renda, efetuada em função da média das observações trabalhadas no estudo e detalhadas no método.

2 Resultados sobre o ônus dos tributos sobre a renda salarial

Com base na metodologia descrita, computamos a tributação da renda salarial. Na Tabela 9, detalhamos a tributação para o rendimento anual de cada uma das 10 faixas de rendimento escolhidas. Verificamos que há uma progressividade marginal da tributação da renda conforme aumenta a renda. A faixa de menor rendimento, que recebe 33,5% do salário médio da PEA com

carteira assinada, chega a pagar tributos cerca de 7% menores em comparação com o percentual de tributos pagos pelo profissional que recebe 100% desse salário no total do rendimento anual. Já quem recebe 850%, ou 8,5 vezes o salário médio da PEA com carteira assinada, paga 19,88% a mais em tributos sobre o valor percentual pago pela pessoa que recebe 100% do salário médio.

O profissional que ganha R\$ 345,00 mensais e, portanto, recebe um valor inferior a 1,5 salário mínimo¹, arca com um alto ônus de imposto no setor formal da economia: 31,45% da verba salarial bruta é consumida em impostos, como mostra a Tabela 9. A tributação da faixa de maior renda é equivalente a 40,60% do salário bruto. Em termos comparativos, o fisco cobra, então, 9,11 pontos percentuais a mais da renda dos trabalhadores de salários mais elevados do que da faixa de menor salário.

Segue-se o exame da composição da alíquota efetiva de tributação sobre o salário bruto equivalente a cada um dos tipos de tributos aplicáveis, por faixa de renda, como apresentamos na Tabela 10. Nota-se que o Imposto de Renda de pessoa física tem uma relativa progressividade, indo de 0% a 13,10% entre a primeira e a décima faixa de renda estudada, mas que a incidência da contribuição à Previdência paga pelo empregado evolui de forma regressiva em função da renda, variando de 5,53% a 1,58% respectivamente. Mais ainda, a contribuição do empregador ao INSS é homogênea e invariável, conforme aumenta a renda do empregado.

O Gráfico 1 mostra a evolução do rendimento anual total de cada faixa de renda e do que chamamos de índice de progressividade, calculado na Tabela 9. Esse índice é o percentual que mostra o quanto a tributação em determinada faixa é maior ou menor do que a tributação da faixa de renda 3, ou seja, do que a tributação de quem ganha um salário equivalente ao salário médio da PEA com carteira assinada. É possível destacarmos em relação ao Gráfico 1 que a progressividade viabilizada pelo Imposto de Renda de pessoa física na tributação total da renda salarial segue uma tendência ou inclinação semelhante à tendência na variação na renda, a partir da faixa de renda 7, que aufer 267% do salário médio e R\$ 2.750,00. Já da primeira para a segunda faixa de renda e da segunda para a terceira, a tributação cresce em uma inclinação relativamente maior do que aquela inerente ao crescimento da renda. No tocante à evolução entre a quarta, a quinta e a sexta faixas de renda, a tributação mantém-se estacionária, apesar de a renda continuar crescendo. Esse comportamento relativo da variação da tributação em comparação com a variação da renda mostra que há um efeito-renda na tributação que afeta mais fortemente o assalariado que aufer

¹ O salário mínimo de março a dezembro de 2003 foi de R\$ 240,00, conforme BR (2006).

aumento entre as faixas 1 e 2 e 2 e 3, relativamente aos demais. O custo-oportunidade do aumento de renda desse assalariado, olhando exclusivamente a variável tributação, parece ser menor do que o custo-oportunidade entre as demais faixas, o que pode inibir a oferta marginal de trabalho desse assalariado.

Por outro lado, é importante guardarmos as proporções da variação de renda versus a variação na tributação. Por exemplo, o Gráfico 1 mostra que a tributação da décima faixa de renda é cerca de 20% superior à tributação da faixa 3, equivalente ao salário médio da PEA com carteira assinada de R\$ 1.030,00. A Tabela 9 mostra que o rendimento anual total da décima faixa de renda é equivalente a 850% do salário médio; ou seja, o incremento salarial entre as duas faixas é de 7,5 vezes o salário médio. Por isso, se dividirmos a variação percentual da tributação pela variação percentual da renda, ou seja, se tomarmos a elasticidade-renda da tributação entre as faixas 3 e 10, veremos que ela é de apenas 2,65%.

Tabela 9

Demonstração da alíquota total efetiva de tributação sobre verbas salariais anuais, por faixa de renda, no Brasil — 2003

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS		
	1	2	3
Percentual do salário médio (1)	33,50	67,00	100,00
Rendimento anual total (R\$)	4 601,00	9 201,00	13 733,00
Salário mensal (R\$)	345,00	690,00	1 030,00
Rendimento anual, exceto 13° salário (2) (R\$)	4 256,00	8 511,00	12 703,00
13° salário (R\$)	345,00	690,00	1 030,00
Imposto de Renda devido sobre rendimento sem 13° salário (3) (R\$)	0,00	0,00	0,00
Percentual de deduções do IR — média da faixa (4) (%)	24,59	24,59	25,70
Dedução da Previdência Social (R\$)	317,00	716,00	1 360,00
Outras deduções do IR (4) (R\$)	1 046,00	2 093,00	3 265,00
Rendimento tributável na declaração (5) (R\$)	2 893,00	5 702,00	8 079,00
Imposto de Renda definitivo sobre 13° salário (6) (R\$)	0,00	0,00	0,00
Dedução da Previdência Social (R\$)	26,00	60,00	113,00
Total de rendimento tributável definitivamente na fonte (R\$)	319,00	630,00	917,00
Contribuição do empregado ao INSS (7) (R\$)	343,00	776,00	1 473,00
Alíquota média do ano (%)	7,65	8,65	11,00
Contribuições do empregador sobre a folha (8) (R\$)	1 810,00	3 220,00	4 807,00
Alíquota de FGTS (%)	8,50	8,50	8,50
Alíquota de INSS, salário-educação e sistema S (%)	26,50	26,50	26,50
Salário bruto de contribuições (R\$)	6 211,00	12 422,00	18 540,00
Total de tributos sobre os salários (R\$)	1 953,00	3 996,00	6 280,00
Alíquota efetiva de tributação (%)	31,45	32,17	33,87
Índice de progressividade (9) (%)	7,14	5,01	0,00
Tributação do salário na faixa 3 menos tributação na faixa (%)	2,42	1,70	0,00

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS		
	4	5	6
Percentual do salário médio (1)	133,00	167,00	200,00
Rendimento anual total (R\$)	18 265,00	22 935,00	27 467,00
Salário mensal (R\$)	1 370,00	1 720,00	2 060,00
Rendimento anual, exceto 13° salário (2) (R\$)	16 895,00	21 215,00	25 407,00
13° salário (R\$)	1 370,00	1 720,00	2 060,00
Imposto de Renda devido sobre rendimento sem 13° salário (3) (R\$)	0,00	0,00	377,00
Percentual de deduções do IR — média da faixa (4) (%)	25,70	32,19	31,08
Dedução da Previdência Social (R\$)	1 808,00	2 105,00	2 298,00
Outras deduções do IR (4) (R\$)	4 342,00	6 829,00	7 897,00
Rendimento tributável na declaração (5) (R\$)	10 745,00	12 280,00	15 212,00
Imposto de Renda definitivo sobre 13° salário (6) (R\$)	24,00	73,00	122,00
Dedução da Previdência Social (R\$)	151,00	175,00	192,00
Total de rendimento tributável definitivamente na fonte (R\$)	1 219,00	1 545,00	1 868,00

(continua)

Tabela 9

Demonstração da alíquota total efetiva de tributação sobre verbas salariais anuais, por faixa de renda, no Brasil — 2003

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS		
	4	5	6
Contribuição do empregado ao INSS (7) (R\$)	1 959,00	2 281,00	2 490,00
Alíquota média do ano (%)	11,00	10,75	9,80
Contribuições do empregador sobre a folha (8) (R\$)	6 393,00	8 027,00	9 613,00
Alíquota de FGTS (%)	8,50	8,50	8,50
Alíquota de INSS, salário-educação e sistema S (%)	26,50	26,50	26,50
Salário bruto de contribuições (R\$)	24 658,00	30 962,00	37 080,00
Total de tributos sobre os salários (R\$)	8 376,00	10 381,00	12 602,00
Alíquota efetiva de tributação (%)	33,97	33,53	33,99
Índice de progressividade (9) (%)	0,29	1,01	0,34
Tributação do salário na faixa 3 menos tributação na faixa (%)	0,10	0,34	0,12

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS	
	7	8
Percentual do salário médio (1)	267,00	380,00
Rendimento anual total (R\$)	36 668,00	52 167,00
Salário mensal (R\$)	2 750,00	3 914,00
Rendimento anual, exceto 13° salário (2) (R\$)	33 918,00	48 273,00
13° salário (R\$)	2 750,00	3 914,00
Imposto de Renda devido sobre rendimento sem 13° salário (3) (R\$)	1 305,00	3 833,00
Percentual de deduções do IR — média da faixa (4) (%)	30,14	28,12
Dedução da Previdência Social (R\$)	2 298,00	2 298,00
Outras deduções do IR (4) (R\$)	10 224,00	13 576,00
Rendimento tributável na declaração (5) (R\$)	21 395,00	32 398,00
Imposto de Renda definitivo sobre 13° salário (6) (R\$)	281,00	601,00
Dedução da Previdência Social (R\$)	192,00	192,00
Total de rendimento tributável definitivamente na fonte (R\$)	2 559,00	3 722,00
Contribuição do empregado ao INSS (7) (R\$)	2 490,00	2 490,00
Alíquota média do ano (%)	7,34	5,16
Contribuições do empregador sobre a folha (8) (R\$)	12 834,00	18 265,00
Alíquota de FGTS (%)	8,50	8,50
Alíquota de INSS, salário-educação e sistema S (%)	26,50	26,50
Salário bruto de contribuições (R\$)	49 502,00	70 452,00
Total de tributos sobre os salários (R\$)	16 909,00	25 188,00
Alíquota efetiva de tributação (%)	34,16	35,75
Índice de progressividade (9) (%)	0,85	5,56
Tributação do salário na faixa 3 menos tributação na faixa (%)	0,29	1,88

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS	
	9	10
Percentual do salário médio (1)	650,00	850,00
Rendimento anual total (R\$)	89 267,00	116 733,00
Salário mensal (R\$)	6 695,00	8 755,00
Rendimento anual, exceto 13° salário (2) (R\$)	82 572,00	107 978,00
13° salário (R\$)	6 695,00	8 755,00
Imposto de Renda devido sobre rendimento sem 13° salário (3) (R\$)	12 436,00	18 710,00

(continua)

Tabela 9

Demonstração da alíquota total efetiva de tributação sobre verbas salariais anuais, por faixa de renda, no Brasil — 2003

DISCRIMINAÇÃO	FAIXAS SALARIAIS	
	9	10
Percentual de deduções do IR — média da faixa (4) (%)	20,09	17,77
Dedução da Previdência Social (R\$)	2 298,00	2 298,00
Outras deduções do IR (4) (R\$)	16 590,00	19 183,00
Rendimento tributável na declaração (5) (R\$)	63 683,00	86 497,00
Imposto de Renda definitivo sobre 13º salário (6) (R\$)	1 365,00	1 932,00
Dedução da Previdência Social (R\$)	192,00	192,00
Total de rendimento tributável definitivamente na fonte (R\$)	6 503,00	8 563,00
Contribuição do empregado ao INSS (7) (R\$)	2 490,00	2 490,00
Alíquota média do ano (%)	3,02	2,31
Contribuições do empregador sobre a folha (8) (R\$) ..	31 243,00	40 857,00
Alíquota de FGTS (%)	8,50	8,50
Alíquota de INSS, salário-educação e sistema S (%)	26,50	26,50
Salário bruto de contribuições (R\$)	120 510,00	157 590,00
Total de tributos sobre os salários (R\$)	47 534,00	63 988,00
Alíquota efetiva de tributação (%)	39,44	40,60
Índice de progressividade (9) (%)	16,46	19,88
Tributação do salário na faixa 3 menos tributação na faixa (%)	5,57	6,73

FONTE DOS DADOS BRUTOS: PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico>>. Acesso em: 2 nov. 2005.

FISCOSOFT. INSS: contribuições ao FPAS das empresas urbanas e rurais e dos produtores rurais — contribuição patronal, contribuições para outras entidades e fundos e acidente de trabalho — In: SRP n. 3/2005: tabelas — previdenciário/trabalhista — 2005/0037, atualizada até 08 de setembro de 2005. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

(1) Percentual equivalente ao salário de cada faixa dividido pelo salário médio, conforme faixas escolhidas para análise e apresentadas na Tabela 1. (2) Doze salários mensais e um terço de salário adicional de férias. (3) Calculado conforme Tabela 2, para rendimentos anuais, considerando o total de rendimento tributável em reais, na declaração da pessoa física. (4) Calculado com base nos percentuais da Tabela 6 sobre o rendimento anual em reais, exceto 13º. (5) Rendimento anual em reais, sem o 13º salário, acrescido da dedução da Previdência Social do empregado, exceto aquela incidente sobre 13º salário, e das demais deduções. (6) Calculado conforme Tabela 2, para salário de 12 meses e 13º salário. (7) Calculado com base no percentual encontrado na Tabela 9 sobre o rendimento mensal e 13º salário. (8) Calculado com base no percentual encontrado na Tabela 7, mais 8,5% de FGTS, sobre o rendimento anual total. (9) Equivale ao percentual de tributação na faixa sobre o percentual próprio da faixa 3 menos 1, ou seja, representa quantos por cento a tributação na faixa é menor ou maior que a tributação do salário médio.

Tabela 10

Alíquotas efetivas de incidência sobre as verbas salariais
brutas, por tipo de tributo, no Brasil — 2003

(%)

ALÍQUOTAS EFETIVAS DE CONTRIBUIÇÃO	FAIXAS SALARIAIS				
	1	2	3	4	5
Percentual do salário médio da indústria	33,50	67,00	100,00	133,00	167,00
IR-pf	0,00	0,00	0,00	0,10	0,23
Previdência do empregado	5,53	6,25	7,94	7,94	7,37
Subtotal	5,53	6,25	7,94	8,04	7,60
Contribuição do empregador	25,93	25,93	25,93	25,93	25,93
Total de tributos sobre a renda	31,45	32,17	33,87	33,97	33,53

ALÍQUOTAS EFETIVAS DE CONTRIBUIÇÃO	FAIXAS SALARIAIS				
	6	7	8	9	10
Percentual do salário médio da indústria	200,00	267,00	380,00	650,00	750,00
IR-pf	1,35	3,20	6,29	11,45	13,10
Previdência do empregado	6,71	5,03	3,53	2,07	1,58
Subtotal	8,06	8,23	9,83	13,52	14,68
Contribuição do empregador	25,93	25,93	25,93	25,93	25,93
Total de tributos sobre a renda	33,99	34,16	35,75	39,44	40,60

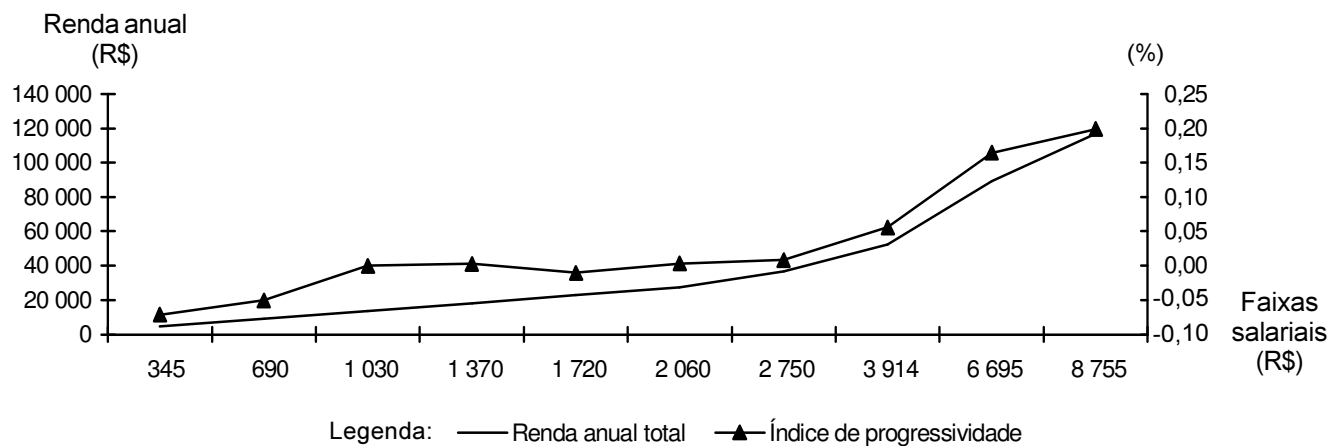
FONTE DOS DADOS BRUTOS: PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMÍ-
LÍOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001^a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/>>. Acesso em: 2 nov. 2005.

FISCOSOFT. INSS: contribuições ao FPAS das empresas urbanas e rurais e dos produtores rurais — contribuição patronal, contribuições para outras entidades e fundos e acidente de trabalho — In: SRP n. 3/2005: tabelas — previdenciário/trabalhista — 2005/0037, atualizada até 08 de setembro de 2005. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

Gráfico 1

Evolução do índice de progressividade e da renda anual, conforme as faixas salariais, no Brasil — 2003



FONTE: PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.
BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/default.htm>.
Acesso em: out. 2005.

3 Discussão dos resultados sobre o ônus dos tributos sobre a renda salarial em comparação à internacional

Neste tópico, avaliamos a política de taxação dos salários no Brasil comparativamente à de outros países. Os dados disponíveis são relativos aos países-membros da OECD. A Tabela 11 mostra a tributação total sobre o salário bruto, conforme varia o percentual do salário médio na indústria desses países, em 2003 (OECD, 2004a). Para fins de comparação, classificamos os países em quatro grupos ou quartis. O Grupo 1 inclui os sete países de maior taxação sobre o salário médio. Em ordem decrescente de incidência tributária sobre 100% do salário médio da indústria, o Grupo 2 inclui os oito países de maior tributação depois dos sete primeiros do Grupo 1. No Grupo 3, ficam os oito países seguintes aos 15 já classificados entre os Grupos 1 e 2, com maior alíquota efetiva de tributação. Por último, o Grupo 4 soma os sete demais países com menor tributação, segundo a OECD, sobre o salário médio da indústria.

Ao compararmos a tributação da renda salarial no Brasil com a desses outros países da OECD, verificamos que, em 2003, a taxação no Brasil, para a faixa que recebe 67% do salário médio da PEA com carteira assinada, é superior à média praticada nos países da OECD: na média da OECD, quem ganha esse salário paga 32,69% de imposto, enquanto, no Brasil, se paga 33,03%. No tocante às demais faixas exploradas no estudo da OECD, notamos que a tributação no Brasil passa a ser inferior à média de todos esses países.

Vale observarmos, na Tabela 11, que, se o Brasil fizesse parte da OECD, se encaixaria no Grupo 3, com Canadá e EUA. Mesmo assim, verificamos que o Brasil estaria entre os que mais tributam a renda salarial das faixas que recebem 67% e 100% do salário médio nesse grupo de países, perdendo apenas para a Grécia e para a Noruega. É notório que o salário no Brasil, nessas faixas de renda, é bem menor do que o salário da média dos países estudados, enquanto a tributação no Brasil nessas faixas de renda se aproxima da tributação mediana. Notamos, portanto, que a tributação sobre os salários menores no Brasil (67% e 100% do salário médio) é bastante acentuada, até na comparação com países desenvolvidos em que os salários são bem maiores. Nesse contexto, ressaltamos que, para todas as faixas salariais, a incidência fiscal no Brasil é superior à média do Grupo 4, que inclui México e Coreia.

Tabela 11

Tributação total sobre o salário bruto, por faixas de renda, e diferença entre a tributação da faixa de salário mais alto e a da faixa de salário mais baixo nos quatro grupos de países da OECD e no Brasil — 2003

GRUPOS	NOMES	TRIBUTAÇÃO CONFORME FAIXAS DE RENDA (1)				DIFERENÇA ENTRE TRIBUTAÇÃO DO MAIOR E DO MENOR SALÁRIO (pontos percentuais)
		67%	100%	133%	167%	
1	Bélgica	47,5	54,5	57,9	60,3	12,90
1	Alemanha	46,7	52,0	55,2	57,0	10,30
1	França	37,6	48,3	50,0	50,7	13,10
1	Suécia	45,8	47,6	49,1	51,8	6,00
1	Itália	41,4	45,4	48,6	50,3	8,90
1	Áustria	40,2	45,0	47,5	50,2	10,10
1	Finlândia	39,5	44,5	47,9	50,4	10,90
2	Hungria	38,0	43,6	49,2	54,5	16,60
2	República Tcheca ..	41,7	43,2	44,4	45,5	3,80
2	Holanda	37,6	43,0	38,8	39,9	2,30
2	Polônia	41,6	42,9	43,5	43,9	2,20
2	Dinamarca	39,9	42,7	47,3	50,3	10,40
2	Turquia	40,9	42,1	43,6	44,5	3,50
2	República Eslovaca	40,3	41,4	43,4	44,6	4,30
2	Espanha	32,8	37,6	39,8	41,5	8,80
3	Noruega	33,7	36,8	40,4	43,3	9,60
3	Grécia	34,4	34,4	36,9	40,3	5,90
3	Portugal	29,6	32,6	35,8	38,1	8,50
3	Canadá	28,7	32,4	32,7	33,3	4,60
3	Luxemburgo	27,3	31,7	36,1	39,6	12,30
3	Inglaterra	26,2	31,1	33,5	34,2	8,00
3	EUA	27,1	29,4	32,4	34,6	7,50
3	Islândia	23,9	29,4	32,2	38,5	14,60

(continua)

Tabela 11

Tributação total sobre o salário bruto, por faixas de renda, e diferença entre a tributação da faixa de salário mais alto e a da faixa de salário mais baixo nos quatro grupos de países da OECD e no Brasil — 2003

GRUPOS	NOMES	TRIBUTAÇÃO CONFORME FAIXAS DE RENDA (1)				DIFERENÇA ENTRE TRIBUTAÇÃO DO MAIOR E DO MENOR SALÁRIO (pontos percentuais)
		67%	100%	133%	167%	
4	Suíça	26,6	29,2	31,5	33,4	6,80
4	Austrália	24,7	28,3	33,0	36,7	12,00
4	Japão	26,1	27,0	28,2	29,6	3,50
4	Irlanda	16,7	24,5	31,1	35,2	18,50
4	Nova Zelândia	18,9	20,6	23,7	26,4	7,40
4	México	12,4	17,3	20,3	23,0	10,60
4	Coreia	12,9	14,1	19,0	21,1	8,30
	Média da OECD	32,69	36,41	39,10	41,42	8,70
1	Média do Grupo 1 ..	42,66	48,18	50,88	52,96	10,30
2	Média do Grupo 2 ..	39,08	42,05	43,74	45,57	6,50
3	Média do Grupo 3 ..	28,87	32,24	35,00	37,75	8,90
4	Média do Grupo 4 ..	19,75	22,99	26,69	29,33	9,60
	Brasil	32,17	33,87	33,97	33,53	1,40

FONTE DOS DADOS BRUTOS: OECD. **Tax statistics:** taxing wages 1979/2004. Paris, 2004a.

PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIO — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.

(1) O salário médio da OECD (2004b) equivale ao salário médio da indústria. Neste estudo, para o Brasil, adota-se o salário da PEA com carteira assinada.

Destacamos, por fim, que a tributação no Brasil é bem menos progressiva do que aquela observada nos outros países estudados. Enquanto a diferença entre a tributação da faixa de renda que recebe 67% do salário médio e a daquela que recebe 167% do salário médio é de 1,4 ponto percentual do salário bruto no Brasil, nesses outros países a diferença é, em média, 8,7 pontos percentuais, conforme mostra a Tabela 11. Por outro lado, cumpre esclarecermos que há, na OECD, reformas recentes no sistema tributário e estudos para novas reformas da tributação das pessoas físicas (OECD, 2004b). Estudamos as reformas elaboradas, nos últimos anos, na Alemanha, na Austrália, na Bélgica, no Canadá, nos Estados Unidos, na França, na Holanda, na Itália, no Japão, no México, na Suíça, dentre outros.

Observamos a busca, em geral, nesses países, por simplificar a tributação das pessoas físicas, através da redução do número de faixas de renda sujeitas à tributação diferenciada. Houve também uma tendência geral à redução de alíquotas de incidência. Nessa busca, verificamos a proposição de redução da carga tributária sobre a renda das pessoas físicas em dois sentidos: alívio na tributação relativa aos baixos salários e ampliação das faixas menores de renda sujeitas à isenção, como formas de estimular os trabalhadores a aceitarem empregos de menor renda nos programas chamados “*make work pay policies*”. Verificamos também a redução da progressividade excessiva na alíquota marginal da tributação das faixas intermediárias de renda, estimulando maior incremento na renda líquida das pessoas, conforme aumenta a renda.

Essas alterações nas faixas de renda e nas alíquotas de tributação vêm sendo acompanhadas por incremento nos benefícios específicos, relativos à dedução de despesas (educação, dependentes, saúde, etc.), concessão de créditos tributários ou transferências monetárias do Governo para as pessoas. Os governos procuraram aumentar e diferenciar esses benefícios, conforme as características das famílias, sua composição e sua renda. Também há benefícios que se diferenciam pelas características dos trabalhadores individuais: de baixa renda, pouco qualificados, ou, eventualmente, desprivilegiados. Tais benefícios tributários, que levam em consideração características específicas de cada família ou pessoa, têm o intuito de atingir maior equidade no estabelecimento da política fiscal.

Além disso, prêmios monetários são oferecidos aos trabalhadores pela obtenção de empregos de baixa renda, o que é um tipo de subsídio atrelado às *make work pay policies*. De fato, as alterações na tributação da renda e dos salários das pessoas na OECD têm o objetivo de estimular que as pessoas procurem trabalhar mais, aumentem sua dedicação e sua renda, assim fazendo crescer a oferta global de trabalho. Também visam reduzir a desigualdade, promovendo a inclusão social.

É importante lembrarmos, na análise dessas informações, que o nível de desigualdade no Brasil é bastante acentuado em comparação com a média dos países estudados. Nesses termos, o valor real e o poder de compra da renda em todas essas faixas de salário não são grandes. Em 2003, quem ganhava 167% do salário médio na indústria recebia um salário nominal de R\$ 1.720,00, que, bruto de contribuições do empregador, representa R\$ 2.322,00. Para termos uma noção do que isso significa comparativamente a outros países, arriscamos estabelecer um paralelo com o México e a Coreia e verificamos os cálculos exemplificativos e aproximados que apresentamos na Tabela 12.

Tabela 12

Comparação entre os salários bruto e líquido do Brasil, do México e da Coreia — 2003

SALÁRIOS POR PAÍSES	FAIXAS SALARIAIS CONFORME O PERCENTUAL DO SALÁRIO MÉDIO (1)			
	67%	100%	133%	167%
México (2)				
Salário bruto (R\$)	868,00	1 295,00	1 723,00	2 163,00
Impostos (%).....	12,00	17,27	20,28	22,97
Salário líquido (R\$)	764,00	1 072,00	1 374,00	1 666,00
Coreia (2)				
Salário bruto (R\$)	2 963,00	4 423,00	5 883,00	7 386,00
Impostos (%).....	12,85	14,10	19,05	21,12
Salário líquido (R\$)	2 582,00	3 799,00	4 762,00	5 827,00
Brasil				
Salário bruto (R\$)	932,00	1 391,00	1 849,00	2 322,00
Impostos (%)	32,17	33,87	33,97	33,53
Salário líquido (R\$)	632,00	920,00	1 221,00	1 544,00

FONTE: OECD. **Policy studies:** recent tax policy Trends and reforms in OECD countries. Paris, 2004b.

(1) O salário médio da OECD (2004b) equivale ao salário médio da indústria. Neste estudo, para o Brasil, adota-se o salário médio da PEA com carteira assinada. (2) Valor aproximado, conforme a taxa de câmbio de 30 de junho de 2003, Banco Central do Brasil.

Notamos que, em 2003, os salários na Coreia parecem ser maiores em termos nominais, em reais. Quando comparamos o México com o Brasil, notamos que, apesar dos salários brutos mais elevados no Brasil, os operários mexicanos recebem, em termos líquidos, salários mais elevados: de 7,9% na faixa de 167% do salário médio até 20,8% na faixa de 67%, passando por 16,5% e 12,5% mais elevados no caso das faixas salariais de 100% e 133% do salário médio. Isso se

deve ao percentual bem mais elevado de impostos incidentes sobre os salários no Brasil. Enquanto, em nosso país, esses impostos alcançam praticamente um terço do salário bruto para todas as faixas salariais, no México esses percentuais oscilam de um mínimo de 12% para os salários mais baixos até um máximo de 22,97% para os salários mais elevados. Uma empresa que enfrenta, portanto, a decisão de investir no Brasil ou no México observará que, para uma mesma expectativa salarial dos trabalhadores, o custo da folha no Brasil será maior. Logo, a alta tributação da folha no Brasil faz com que o País perca competitividade.

4 Considerações finais

A análise da progressividade na tributação da renda salarial das pessoas, por faixas de renda, em 2003, conforme metodologia proposta pela OECD, apresentou alguns resultados relevantes do ponto de vista da análise de alternativas para a reforma da legislação tributária no Brasil.

Observamos, por exemplo, que o profissional que ganhou R\$ 345,00 mensais em 2003, recebendo, portanto, um valor inferior a 1,5 salário mínimo, arcou, em média, com um alto ônus de imposto no setor formal da economia, 31,45% da renda salarial bruta. Por outro lado, o profissional que ganhou 25 vezes esse salário pagou 40,60% do salário bruto de encargos em impostos. A progressividade total chegou, então, a, aproximadamente, 9,1 pontos percentuais da renda entre a faixa de menor salário e a de maior salário. Verificamos que ela decorre da progressividade do Imposto de Renda, já que a contribuição previdenciária do empregado é altamente regressiva, e a contribuição do empregador incide de forma homogênea sobre o salário, independentemente do valor pago ao trabalhador.

Ressaltamos, através da comparação internacional elaborada na seção 1, que a tributação incidente sobre a folha de salários é extremamente alta na segunda faixa de menor renda por nós estudada, que recebe 67% do salário médio da PEA com carteira assinada. Essa taxa chegou a 32,17% em 2003, nível semelhante àquele observado na média simples dos países da OECD, de 32,69%. Observamos que essa média inclui a alíquota de taxa de países desenvolvidos, onde o salário real é bem mais alto do que no Brasil, e também inclui países do antigo bloco socialista. A alíquota de tributação no Brasil sobre a renda salarial bruta é cerca de 10 a 20 pontos percentuais superior àquela observada no México e na Coreia, em todas as faixas salariais estudadas, na comparação internacional.

Apesar de os países da OECD passarem, na atualidade, por reformas nesse tipo de política fiscal, a análise comparativa internacional mostra que o grau de progressividade no Brasil, particularmente para os salários em torno da média do salário na indústria, ainda é baixo. A diferença entre quem auferir 167% e 67% do salário médio da indústria no Brasil é de, aproximadamente, 1,4 ponto percentual do salário bruto, enquanto, nos países da OECD, em 2003, essa diferença chegava, em média, a 8,7 pontos percentuais.

As estimativas de tributação efetiva sobre salários por nós apresentadas demonstram, portanto, que a tributação dos salários no Brasil é alta, principalmente no tocante às faixas salariais mais baixas, inferiores ao salário médio da indústria. Esse nível de tributação prejudica a competitividade do País, onera o emprego e a economia formal. Nossa análise mostra, ainda, que o grau de progressividade desse tipo de tributação pode aumentar, principalmente no tocante à incidência de contribuições previdenciárias. Tais efeitos podem ser aferidos pela redução dessas contribuições no caso dos salários mais baixos e pelo aumento para os salários mais altos. Cabe ressaltarmos, contudo, que é necessário aprofundar os estudos acerca dos efeitos que essa política pode gerar no mercado de trabalho, tanto no aumento ou na formalização do emprego quanto na eventual redução dos salários médios reais no longo prazo. Os ganhos e as perdas de eficiência econômica devem também ser ponderados anteriormente à adoção de tais políticas.

As informações avaliadas acima indicam haver possibilidade de aumentar a progressividade na taxação de salários, no Brasil. De qualquer maneira, o mecanismo para que tal progressividade seja estabelecida deve ser cautelosamente estudado, para evitar que o ônus do imposto reduza o interesse das pessoas em aumentar seus rendimentos, sua produtividade e a oferta de trabalho. Por isso, a questão distributiva deve ser estudada à luz de sua eficiência econômica.

Devemos observar que grande parte da população auferir salários que são inferiores ao salário médio da PEA com carteira assinada: 83% dos trabalhadores, de forma estimada por nós através da pesquisa do IBGE (PNAD, 2003), de acordo com a Tabela 1. A alta concentração da renda, por um lado, flagra a importância da política distributiva na tributação; por outro, impõe pelo menos duas restrições adicionais à política progressiva na tributação da renda salarial, uma relacionada à administração fiscal, e outra, às finanças públicas. Isto porque a progressividade da tributação da renda encontra seus limites, ao incidir sobre um número limitado de pessoas contribuintes.

Esses contribuintes correspondem justamente à parcela da população com maior renda que, em termos gerais, menos se beneficia da assistência social pública. Logo, o distanciamento entre pagamento de imposto e recebimento de benefício pode estimular o planejamento tributário e a evasão fiscal. A segunda

restrição é financeira. Imaginemos, por exemplo, que a proposta progressividade visasse reduzir a tributação das três primeiras faixas de renda para, por exemplo, um terço da incidência atual. Essa redução beneficiaria os 83% da força de trabalho que recebem salário menor que o médio (ver Tabela 1). O aumento que precisaria incidir sobre a outra parcela de trabalhadores (17%), para que não houvesse redução na carga tributária total, seria muito significativo. Quanto maior for esse aumento, maior será a interferência que ele gerará no interesse marginal de essa população exercer atividade econômica ou aumentar sua produtividade para conquistar mais renda.

Lembramos, ainda, que a redução na tributação das faixas de menor renda e o aumento da tributação nas demais, ao longo do tempo, poderá resultar em redução global dos salários. O mercado de trabalho brasileiro, nos últimos anos, vem apresentando altas taxas de desemprego: desde 2001, a taxa de desemprego de 30 dias para as pessoas com 10 anos ou mais de idade é superior a 8,3%, de acordo com os dados da **Pesquisa Mensal de Emprego** do IBGE (PME, 2006). Se há excesso de oferta, de acordo com os princípios gerais do equilíbrio no mercado de trabalho, a redução de contribuições sobre a folha, ao baratear o custo da mão de obra, poderá aumentar a demanda por ela, em um primeiro momento, se for oportuno para o aumento de produção e investimento; porém, apenas em um segundo momento, eventual, essa demanda viabilizaria um aumento salarial efetivo (Blanchard, 2001).

A redução nos encargos sociais para os salários mais baixos pode também contribuir para a formalização de relações preexistentes de emprego. Já nas faixas de salário mais altas, o aumento das contribuições sociais sobre a folha deverá aumentar os custos salariais marginais para as empresas sobre esse tipo de contratação ou promoção. Ao longo do tempo, esse aumento deverá ser, em grande parte, repassado para o salário real, reduzindo a renda efetiva líquida de imposto dessas faixas salariais. Em última instância, esse seria o reflexo efetivo da progressividade na tributação.

Referências

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. Contribuições sociais, mas antieconômicas. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Campus, 2004. 384p.

AMADEO, Eduard J. O real peso dos encargos sobre salários. **Folha de São Paulo**, 04 jan. 1994.

BLANCHARD, Olivier. **Macroeconomia, teoria e política econômica**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001. 624p.

BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10.451, de 10 de maio de 2002. **Diário Oficial da União**, 13 de maio de 2002.

BRASIL. Leis, decretos etc... Lei n. 10.828, de 23 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**, 24 de dezembro de 2003.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. Salário mínimo: 1940/2006. In: IPEA. **Dados macroeconômicos e regionais**. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/ipeaweb.dll/ipeadata?3665625>>. Acesso em: 20 mar. 2006.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. **Carga tributária em 2000**. Brasília, 2001. (Texto para discussão, n. 13). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/>>. Acesso em: 2 nov. 2005.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. COGET. **Considerações sobre o Imposto de Renda da pessoa física no Brasil**. Brasília, 2001a. (Texto para discussão, n. 14). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/2000/>. Acesso em: 2 nov. 2005.

EUROSTAT. **Structures of the taxation systems in the European Union, 1970-1995**. Luxembourg, 1997. (Series 2A).

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO — FIESP. **Cartilha de reforma tributária**: reforma tributária pela produção e pelo emprego. Proposta consolidada de reforma tributária. São Paulo, 1999.

FERNANDES, Reynaldo; MENEZES FILHO, Naércio Aquino. **Impacto dos encargos trabalhistas sobre o setor formal da economia**. São Paulo: FIPE, MTE, 2000 (Relatório de pesquisa). Disponível em: <<http://www.mte.gov.br/EstudiososPesquisadores/observatorio/Publicacoes/>>. Acesso em: 11 out. 2006.

FISCOSOFT. INSS: contribuições ao FPAS das empresas urbanas e rurais e dos produtores rurais — contribuição patronal, contribuições para outras entidades e fundos e acidente de trabalho — In: **SRP n. 3/2005**: tabelas — previdenciário/trabalhista — 2005/0037, atualizada até 08 de setembro de 2005. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

FISCOSOFT. INSS: contribuições das empresas e dos empregados — Preenchimento da Guia da Previdência Social — GPS — Roteiro — previdenciário/trabalhista — 2004/9623, atualizado até 1º de maio de 2005. São Paulo, 2005a. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: out. 2005.

IBGE. **Tabela de usos de bens e serviços**. Brasília, 2003.

LEUTHOLD, J.H. Tax shares in developing countries. **Journal of Economic Development**, n. 35, p. 175-185, 1991.

MENDOZA, Enrique G.; RAZIN Assef; TESAR, Linda. Effective tax rates. macroeconomics. cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. **Journal of Monetary Economics**, v. 34, n. 3, p. 297-323, 1994.

OECD. **Effective average tax rates on capital, labour and consumption**. Paris, 2000a. (Working paper, n. 258).

OECD. **Policy studies: recent tax policy** Trends and reforms in OECD countries. Paris, 2004b.

OECD. **Tax burdens: alternative measures**. Paris, 2000. (Tax policy studies).

OECD. **Tax statistics: revenue statistics 1965/2003**. Paris, 2004.

OECD. **Tax statistics: taxing wages 1979/2004**. Paris, 2004a.

PASTORE, José. **Flexibilização dos mercados de trabalho e contratação coletiva**. São Paulo: Ltr, 1994. 248p.

PESQUISA DE ORÇAMENTOS FAMILIARES — POF. Brasília: IBGE, 2003.

PESQUISA NACIONAL POR AMOSTRA DE DOMICÍLIOS — PNAD. Brasília: IBGE, 2003.

PESQUISA MENSAL DE EMPREGO — PME. In: IPEA. **Dados macroeconômicos e regionais**. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/ipeaweb.dll/ipeadata?3665625>>. Acesso em: 20 mar. 2006.

RODRIGUES, Afonso José Roberto; VARSANO, Ricardo. **Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma**. Brasília: BNDES, 2001. 30p.

ULYSSEA, Gabriel; REIS, Maurício Cortez. **Imposto sobre trabalho e seu impacto nos setores formal e informal**. Brasília: IPEA, 2006. (Texto para discussão, n. 1218).

VIANNA, Salvador Werneck et al. **Carga tributária direta e indireta sobre as unidades familiares no Brasil: avaliação de sua incidência nas grandes regiões urbanas em 1996**. Brasília: IPEA, 2000. (Texto para discussão, n. 757).

