

Quem recolhe quanto de tributos?

Marcos Cintra

Professor titular da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (FGV EAESP)

Agora que o debate da reforma tributária ganha novo impulso, ouve-se com frequência a afirmação de que os setores agrícola e de serviços são privilegiados com uma carga de impostos mais leve do que a das demais atividades, principalmente a da indústria. E que, considerando a louvável disposição de se dar início à imprescindível reindustrialização brasileira, a reforma tributária teria como importante objetivo desonerar as atividades secundárias em desfavor das atividades primária e terciária.

O que propomos fazer neste breve comentário é analisar a distribuição de carga tributária entre os principais setores da economia para aferir a validade desta afirmação e, consequentemente, propiciar caminhos mais seguros e justos no balizamento dos mesmos da reforma tributária.

Com o objetivo de comparar cargas tributárias setoriais, é importante separar a participação das empresas privadas das atividades públicas a fim de aferir o que recolhem de tributos relativamente a algum parâmetro de comparação. Neste exercício utilizamos a arrecadação sobre as empresas privadas em cada atividade relativamente à sua participação no: a) PIB

privado, e b) na receita bruta total das empresas. Estimamos também a participação do recolhimento de impostos em cada atividade relativamente ao valor de: a) seu respectivo PIB setorial, e b) de sua respectiva receita bruta setorial.

O objetivo destas duas óticas de comparação é observar: 1) os encargos tributários de cada atividade em comparação com a sua posição relativa na economia como um todo, e 2) a carga tributária de cada atividade relativamente aos seus respectivos volumes de produção e faturamento.

A primeira ótica vislumbra uma avaliação da contribuição tributária de cada atividade relativamente à sua participação no agregado da economia. Esta ótica pode equivocadamente induzir à presunção de que uma dada atividade representando x% de participação na produção deveria, em princípio, gerar igual parcela no recolhimento de tributos. Há que se considerar, contudo, que a base tributária preponderante nas empresas incide sobre circulação, salários e lucro das atividades. Um setor relativamente pequeno pode ter hipoteticamente maior margem de contribuição, ou utilizar processo de produção mais

roundabout, ou em cadeia de produção com maior participação de insu- mos do que outro, e assim recolher proporcionalmente mais ou menos tributos. Portanto, mesmo sendo uma ótica intuitivamente atraente em princípio, em casos específicos esta correspondência entre participação na produção e na arrecadação de tributos pode ser enganadora.

Já a segunda ótica representa mais adequadamente o esforço e a capacidade de pagamento de tributos internamente às empresas, em cada atividade. Sendo a noção desejável de equidade aquela situação em que a carga tributária entre as atividades econômicas seja aproximadamente igual, a utilização da receita bruta como parâmetro de comparação representa mais adequadamente a percepção da capacidade contributiva das empresas.

Nas tabelas a seguir são utilizados dados da Secretaria da Receita Federal, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e da Tabela de Recursos e Usos (TRU) do IBGE para o ano de 2018.^{1,2}

A tabela 1 mostra o valor do produto setorial ajustado para representar o valor do produto gerado pelas empresas privadas e outros agentes

econômicos privados. Adicionalmente, optamos por excluir da produção agregada das empresas os aluguéis imputados e os serviços domésticos por dificuldade em avaliar o valor de seus respectivos processos produtivos.

Vale acrescentar ainda que optamos por não utilizar o valor agregado como parâmetro de comparação, pois as práticas de substituição tributária e o uso de inúmeros tributos monofásicos em atividade de grande relevância na economia, como eletricidade, telecomunicações, combustíveis e derivados, cigarros, bebidas etc. imputam principalmente ao setor industrial o recolhimento de tributos que em realidade são atribuíveis a atividades desenvolvidas em elos posteriores na cadeia de produção, como transporte e comercialização, até a chegada ao consumidor final.³

A tabela 2 mostra a carga tributária das empresas privadas agrupadas em nove atividades produtivas.

Importante mencionar que as atividades governamentais foram excluídas do setor de serviços, inclusive saúde e educação públicas. Adicionalmente, parte da arrecadação do ICMS, seguindo discriminação adotada pelo Confaz, foi incluída como recolhida pelo setor de serviços privados e pelo comércio. Os

recolhimentos de ICMS feitos pelos setores de comércio atacadista e varejista, serviços de comunicação e de transportes, e partes das arrecadações geradas pelos setores de energia elétrica, petróleo e combustíveis foram considerados como Comércio e Serviços, como referência do Confaz, na tabela 3 a seguir.

Tabela 1 Valor agregado e PIB, Brasil (2018)

Itens	R\$ mi
(1) Valor agregado total	6.011.150
(2) Tributos sobre produtos	992.991
(3) = (1+2) PIB	7.004.141
(4) Aluguel imputado	460.205
(5) Serviço doméstico	74.451
(6) Valor agregado setor público	1.045.385
(7) = (1-4-5-6) Valor agregado privado	4.431.109
(8) = (3-4-5-6) PIB privado	5.424.100

Elaboração própria com dados da Secretaria da Receita Federal e IBGE (TRU).

Tabela 2 Tributos recolhidos pelas empresas (2018)

Atividades	DARF + GPS (R\$ mi)*	ICMS (R\$ mi)	ICMS energia (R\$ mi)	ICMS petróleo (R\$ mi)	ISS (R\$ mi)	Recolhimento total das empresas (R\$ mi)	% no total
Agropecuária, florestal e pesca	5.475	7.067				12.542	0,8
Extrativa	28.073					28.073	1,79
Indústria transformação	335.318	121.895		54.067		511.280	32,44
Energia	29.670		16.175			45.845	2,91
Água e esgoto	8.004					8.004	0,51
Construção	34.076					34.076	2,168
Comércio	206.849	132.615				339.464	21,54
Intermediação financeira	171.068				30.794	201.862	12,81
Serviços privados	243.459	52.017	35.736	32.358	31.331	394.901	25,06
Total	1.061.992	313.594	51.911	86.425	62.126	1.576.047	100

*Inclui Imposto de Renda, CSLL, PIS, Cofins, IPI, Simples, salário-educação, Previdência Social e outros. Não inclui FGTS.

Fonte: Secretaria da Receita Federal (<http://bit.ly/40syl8g>) e Confaz. (<http://bit.ly/3JW20vl>).

Tabela 3 Arrecadação do ICMS (2018)

ICMS	R\$ mi
Primário	7.067
Secundário	121.895
Comércio atacadista	81.703
Comércio varejista	50.912
Serviços de comunicação	30.990
Serviços de transporte	9.227
Outros*	11.800
Energia elétrica secundária	16.175
Energia elétrica terciária	35.736
Petróleo e combustíveis secundários	54.067
Petróleo e combustíveis terciários	32.358
Dívida ativa e outros	27.689
Total	479.619

*Refere-se a atividades terciárias. Fonte: Confaz (<http://bit.ly/3JW20vl>).

Vale notar que é comum atribuir a carga tributária do ICMS ao setor industrial e ao comércio, e não aos serviços. No entanto, é significativa a parcela do tributo recolhida por atividades consideradas como do setor terciário. Da arrecadação total de R\$ 451.930 mi, deduzida a rubrica “dívida ativa e outros”, de pequena monta, percebe-se que as atividades secundárias recolheram R\$ 192.137 mi, ou 42,5% do total, fazendo com que o ICMS, ao menos em 2018, tenha sido um tributo incidente quase equitativamente sobre os setores secundário e terciário.

Na tabela 4 os dados do PIB e receita bruta foram distribuídos pelas nove atividades constantes da tabela 2.

A tabela 5 demonstra a participação dos tributos recolhidos pelas empresas das diversas atividades em suas respectivas receitas brutas e PIB das empresas.

Dispondo-se desses dados torna-se possível avaliar alguns indicadores para se comparar a carga tributária das empresas em diferentes atividades econômicas.

Em primeiro lugar vale lembrar que não é razoável esperar estrita proporcionalidade entre carga tributária e um respectivo padrão de comparação, como PIB, valor agregado ou receita bruta. Como afirmamos acima a carga tributária não incide apenas sobre o valor final do produto, sobre seu valor agregado ou sobre seu faturamento. Ela incide sobre um conjunto de bases de incidência que são influenciadas pela técnica de produção (mais ou menos intensividade de mão de obra), pelas margens de contribuição de cada setor e ainda pela relação entre valor agregado e insumos em cada etapa do processo produtivo. Setores mais fortemente competitivos, com margens mais estreitas, terão tributação relativa-

mente à receita bruta mais leve do que sobre o seu PIB. Esta realidade torna a busca de qualquer proporcionalidade entre o padrão de comparação e a carga tributária de qualquer setor um exercício altamente ilusório do ponto de vista de equidade intersetorial.

Ademais, como visto acima, o impacto da substituição e da monofasia tributárias, que resultam em imputações incorretas da carga tributária setorial, contribuem para distorcer os resultados encontrados. Não obstante, acreditamos que este erro de mensuração está presente com maior intensidade no PIB como padrão de comparação do que na receita bruta, ainda que esta última também não esteja livre deste desvio.

Pode-se observar que no caso do comércio, indústria e prestação de serviços privados, a participação no PIB é de respectivamente 14,5%, 24,8% e 33,1%, sendo que a respectiva carga tributária sobre o PIB é de 43,2%, 38,1% e 22,0%. A utilização desse indicador de comparação mostra que o comércio é o setor mais tributado, seguido da indústria e dos serviços.

Por outro lado, o uso da receita bruta como padrão de comparação, minimiza as distorções na alocação da carga tributária aos vários setores e representa, de forma mais realista, a sua capacidade contributiva. Assim, acreditamos fazer mais sentido, do ponto de vista da representação do esforço arrecadatário de cada setor, comparar sua participação na receita bruta com sua participação na arrecadação. Nesse caso, tomando mais uma vez como exemplos o comércio, a indústria e os serviços notam-se que suas respectivas participações na receita bruta são de 29,8%, 23,6% e 17,1%, ao passo que suas respectivas parcelas de arrecadação são de 7,8%, 14,7% e 15,7%.

Tabela 4 Participações setoriais no PIB e receita bruta privados

Atividades	PIB privado (R\$ mi)	Participação no PIB total das empresas (%)	Receita bruta (R\$ mi)	Participação na receita bruta total (%)
Agropecuária, florestal e pesca	324.359	5,98%	109.608	0,75%
Extrativa	166.150	3,06%	238.122	1,62%
Indústria transformação	1.342.915	24,76%	3.471.499	23,61%
Energia	182.918	3,37%	495.972	3,37%
Água e esgoto	54.433	1,00%	63.536	0,43%
Construção	271.436	5,00%	467.753	3,18%
Comércio	785.624	14,48%	4.378.774	29,78%
Intermediação financeira	502.766	9,27%	2.960.233	20,13%
Serviços privados*	1.793.499	33,07%	2.519.649	17,13%
Total	5.424.100	100,00%	14.705.145	100,00%

*Exclui serviços públicos e domésticos. Elaboração a partir de dados da Secretaria da Receita Federal e IBGE (TRU) (<https://bit.ly/40pB4o5>).

Sob essa ótica, que resume a rotina empresarial em termos de retorno operacional e de capacidade contributiva, nota-se que relativamente ao valor de suas receitas brutas, o comércio

é o setor menos tributado, seguido da indústria e dos serviços, com cargas tributárias muito próximas entre si.

Nesse sentido, cabe notar que a alegação de que a indústria paga re-


lativamente mais tributos que os serviços não se sustenta. Ambos os setores têm cargas tributárias muito próximas, com ligeira superioridade no segmento de serviços. 

Tabela 5 Participação dos tributos recolhidos pelas empresas por atividade econômica relativamente aos respectivos PIB e receita bruta

Atividades	Total dos tributos no respectivo PIB (%)	Participação dos tributos na respectiva receita bruta (%)
Agropecuária, florestal e pesca	3,90%	11,40%
Extrativa	16,90%	11,80%
Indústria transformação	38,10%	14,70%
Energia	25,10%	9,20%
Água e esgoto	14,70%	12,60%
Construção	12,60%	7,30%
Comércio	43,20%	7,80%
Intermediação financeira	40,20%	6,80%
Serviços privados*	22,00%	15,70%

*Exclui serviços públicos e domésticos. Elaboração a partir de dados da Secretaria da Receita Federal.

¹Pessoas Jurídicas no Brasil (2016-2018) da Secretaria da Receita Federal. Boletim de Arrecadação de Tributos Federais (2018) do Confaz. Tabela de Recursos e Usos (2018) do IBGE.

²Descartamos usar dados disponíveis para 2020 e 2021 por terem sido fortemente afetados pela pandemia, e, portanto, podem representar um quadro distorcido da realidade econômica brasileira recente. Aguardamos os dados de 2022 para atualizar nossas estatísticas, mas não acreditamos que estruturalmente haja desvios significativos entre 2018 e os dias atuais.

³Ainda que esta distorção também ocorra na utilização dos demais parâmetros de comparação, seus efeitos são atenuados no uso do PIB setorial e da receita bruta setorial por força de deslocamentos de carga tributária afetarem tanto o numerador quanto o denominador dos indicadores de carga tributária; já no caso do valor agregado, a distorção é magnificada pela alteração de valores apenas no numerador da relação encontrada. Setores como o de derivados e petróleo, bebidas, perfumaria e outros, que concentram na esfera industrial tributos que seriam cobrados nos segmentos de transporte e comércio, são tipicamente atividades em que a distorção aparece com bastante intensidade.