

AGENDA BRASILEIRA

TRIBUTAÇÃO

Ano 2, n. 3, 2021



TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS¹

Murilo Rodrigues da Cunha Soares

¹ Este artigo foi elaborado com base em estudo publicado em outubro de 2020 pela Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados.

1 Introdução

Os Estados Unidos da América (EUA) são a maior economia do mundo. Seu Produto Interno Bruto (PIB), em 2019, atingiu US\$ 21.433,23 bilhões (OECD, 2019). O PIB brasileiro no mesmo ano foi de R\$ 7.256,93 bilhões, que transformado em dólares pela taxa média de câmbio de R\$ 3,9455 por dólar resulta em US\$ 1.839,29 bilhões. Portanto, a produção de bens e serviços na economia norte-americana é quase doze vezes maior do que na brasileira. Em termos *per capita* essa disparidade econômica reduz-se, especialmente se a comparação é realizada quanto ao poder de compra das moedas. Em 2017, a renda *per capita* dos norte-americanos foi de US\$ 59.984 anuais, mais de quatro vezes superior à dos brasileiros, que no referido ano foi de US\$ 14.592 anuais (OECD, 2020a). Quanto mais rica uma nação, mais fácil é a obtenção de receitas tributárias.

A distribuição de renda não é um primor em nenhum dos países. Nos EUA, em 2018, o coeficiente GINI, antes dos impostos e transferências, foi de 0,505 (índice que varia entre 0 e 1, quanto mais próximo de 1, mais concentrada a renda). Depois dos impostos e transferências, ele reduziu-se para 0,390. No Brasil, em 2013, esses indicadores foram de 0,575 e 0,470, respectivamente. Para se ter uma noção comparativa, em 2018, na Suécia eles foram de 0,428 e 0,275, respectivamente, padrão seguido pelas nações escandinavas. Na França e na Alemanha, merece destaque o papel do estado na redução das desigualdades: em 2017, após os impostos e transferências, o GINI desses países reduziu-se de 0,519 para 0,292 e de 0,500 para 0,289, respectivamente (OECD, 2020b). Quanto mais concentrada a renda dos cidadãos de um país, mais difícil é a cobrança de tributos.

Brasil e EUA são repúblicas federativas. Os EUA são compostos por 50 estados e o Distrito de Colúmbia. Califórnia, Texas, Nova York e Flórida, os quatro maiores estados norte-americanos, respondem, respectivamente, por 14,7%, 8,8%, 8,0% e 5,1% do PIB, totalizando, portanto, 36,6% (USA, BEA, 2020). Os demais estados norte-americanos agregam, cada um, menos de 5% ao PIB total dos EUA. No Brasil, o estado de São Paulo sozinho responde por 32,2% do PIB brasileiro. Se a ele forem agregados Rio de Janeiro, com 10,2%, Minas Gerais, 8,8%, Rio Grande do Sul, 6,4%, e Paraná, 6,4%, são quase 64% do PIB brasileiro concentrados nas regiões Sul e Sudeste (IBGE, 2020a).

Nos Estados Unidos, em 2019, havia 19.502 governos em nível local – *incorporated cities, towns, villages* (STATISTA, 2020). Mas talvez a melhor aproximação aos muni-

cípios brasileiros sejam os 3.113 condados/comarcas (*counties*) norte-americanos contabilizados pelo *U.S. Bureau of Economic Analysis (BEA)*. O PIB do condado de Los Angeles, em 2018, atingiu US\$ 710,9 bilhões, menos de 10% do PIB norte-americano, mas o equivalente a quase 40% do brasileiro (USA, BEA, 2019). No Brasil, em 2017, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística compilou dados de 5.570 municípios. São Paulo, a cidade mais rica do país em termos absolutos, concentrou 10,6% do PIB nacional (IBGE, 2020b).

Nos dois países, a tributação é imposta pelos governos federal, estaduais e locais. No Brasil, as competências tributárias são rigidamente definidas pela Constituição Federal e há uma série de tributos com arrecadação partilhada entre os entes federativos². Além da entrega de recursos a estados e municípios, a União destina parte da arrecadação do IR e do IPI aos fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, com o objetivo de financiar investimentos privados nessas regiões.

Nos Estados Unidos não há limites constitucionais para a criação de tributos pelos governos. A arrecadação, em geral, fica com o titular do tributo, mas há casos muito assemelhados à partilha de produto de arrecadação entre os governos estaduais e locais, como se verá adiante.

Sistemas tributários de países federativos, em geral, são mais complexos do que os de países unitários. E, se a distribuição regional de rendas é mais concentrada, essa complexidade é agravada por mecanismos que buscam reequilibrar as disparidades locais.

Essa introdução traz informações úteis para se compreender o funcionamento dos sistemas tributários dos EUA e do Brasil. A comparação entre eles será feita por nível de governo (central, estadual e local) e por base de incidência (renda, folha de pagamentos, bens e serviços, e patrimônio)³.

2 Neste trabalho, a menção aos estados da federação inclui o Distrito Federal, no Brasil, e o Distrito de Colúmbia, nos EUA, exceto quando especificamente registrado de outra forma. No caso brasileiro, o Distrito Federal cumula as competências tributárias e as participações de receitas previstas na Constituição Federal para estados e municípios.

3 Como é corriqueiro em estudo de federações, as informações sobre o governo central são mais abundantes e confiáveis do que as disponíveis para as demais esferas, especialmente em relação aos governos locais. Sempre que possível, foram utilizadas fontes oficiais, mas, quando necessário, aproveitaram-se dados e informações de instituições privadas e trabalhos acadêmicos.

2 Governo Federal

Em relação aos EUA, no nível federal, as principais fontes bibliográficas utilizadas foram os relatórios *Overview of the Federal Tax System in 2019* (USA, CRS, 2019b) e *Internal Revenue Service Data Book, 2019* (USA, CRS, 2019a). O *Internal Revenue Service* (IRS), órgão do Departamento do Tesouro (*US Department of the Treasury*), foi responsável pela arrecadação de US\$ 3.564,58 bilhões em 2019. Seu correlato no Brasil é a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), que recolheu R\$ 1.476,06 bilhões no mesmo período.

Em ambos os países, a renda é a principal base de incidência no nível federal. Nos EUA, o *Personal Income Tax* (PIT) e o *Corporate Income Tax* (CIT) responderam por 56% das receitas do governo central. Mal comparando – pois, como se verá mais à frente, há significativas diferenças –, o PIT seria o equivalente ao nosso Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e o CIT, ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) combinado com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No Brasil, a tributação sobre a renda respondeu por quase 34% da arrecadação federal⁴.

Outra base importante em ambos os países é a folha de pagamentos. Nos EUA, as *Payroll Taxes* e *Social Insurances* foram responsáveis por 36% das receitas federais. No Brasil, as contribuições previdenciárias do empregado e do empregador para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e Contribuição para o Plano de Seguridade do Servidor Público (CPSSP) arrecadaram pouco mais de 30% das receitas federais.

Uma diferença significativa entre os dois países ocorre em relação à tributação de bens e serviços. O governo federal norte-americano limita-se a cobrar impostos sobre alguns bens e serviços específicos (*Excise Taxes*), que arrecadaram algo como 3% das receitas federais.

Já no Brasil, no nível federal, essa base é explorada pelo IPI, Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre combustíveis (Cide-Combustíveis). Esse conjunto de tributos representa quase 25% da arrecadação federal, percentual que sobe para aproximadamente 27,5%, se agregadas as receitas do Imposto de Importação (II) e de Exportação (IE).

4 As estatísticas da arrecadação federal contidas nesta seção foram extraídas da Análise da Arrecadação das Receitas Federais de dezembro de 2019 (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2019).

Os tributos aduaneiros (*Custom Duties*) nos EUA não são arrecadados pelo IRS, mas pelo *U.S. Customs and Border Protection*, órgão do Departamento da Segurança Interna (*US Department of Homeland Security*). Se somada sua arrecadação à do IRS, representaria menos de 2% do total⁵.

A tributação sobre o patrimônio nos EUA é realizada no nível federal por meio de impostos sobre heranças e doações (*Estate and Gift Taxes*). Essa base representa apenas 0,5% da arrecadação, pois, como se verá à frente, os tributos alcançam apenas patrimônios milionários.

No Brasil, o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) é o único tributo patrimonial cobrado pela União. O ITR é irrelevante do ponto de vista arrecadatório (0,1% das receitas federais). Vale lembrar que, embora autorizada a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), a lei complementar exigida para sua instituição nunca foi aprovada.

Esse é o panorama dos tributos exigidos pelos governos centrais brasileiro e norte-americano. A próxima seção traz alguns detalhes dos tributos mencionados.

2.1 Tributação da renda

Há diferenças substanciais na tributação da renda nos dois países. Primeiro, no Brasil, apenas a União está autorizada a exigir esse tipo de tributo. Estados e municípios, todavia, recebem parcela da arrecadação do IR federal por meio dos Fundos de Participação dos Estados (FPE = 21,5%) e dos Municípios (FPM = 24,5%). Ficam também com a arrecadação decorrente do imposto de renda na fonte (IR-Fonte) sobre os pagamentos que efetuarem. Nos EUA, os governos federal, estaduais e locais podem cobrar seus próprios impostos de renda.

Segundo, no Brasil, além do IRPF e do IRPJ, há a CSLL, contribuição social com base tributável quase idêntica à do IRPJ. Difere deste apenas pela destinação integral de suas receitas aos cofres federais para financiar a Seguridade Social.

Terceiro, no Brasil, a renda gerada pelos negócios é basicamente tributada pelos IRPJ/CSLL, apurados pelo Lucro Real (companhias de maior porte), Lucro Presumido (sociedades de médio porte) ou Simples-Nacional (micro e pequenas empresas).

5 Arrecadação de 72 bilhões de dólares em 2019, com acréscimo de 73% em relação a 2018 (USA, DHS, 2020, p. 1).

Cobra-se tributo sobre o resultado da pessoa jurídica, mas a distribuição de resultados aos sócios é isenta de imposto⁶.

Nos EUA, apenas a renda das corporações (*C-Corporation*), equivalentes às nossas sociedades anônimas de grande porte, é sujeita ao CIT (o imposto similar ao IRPJ/CSLL). Nesse caso, a renda da empresa é tributada e a distribuição de lucros e dividendos a seus sócios e acionistas também, como se verá em detalhes mais à frente.

A renda dos empreendimentos individuais (*sole proprietorships*), das parcerias (*partnerships*), das empresas de menor porte (*S Corporation*) e das companhias de responsabilidade limitada (*limited liability companies*) é tributada na pessoa física do sócio (pelo PIT, imposto similar ao IRPF). O mecanismo usado é *pass-through system*. Nele, o lucro do negócio, apurado após a dedução dos principais custos e despesas, é transferido para o dono do negócio e sujeito à mesma alíquota progressiva que incide sobre as demais fontes de rendimento.

Quarto, bases de cálculo e alíquotas dos tributos sobre a renda nos dois países são bem diferentes. Pode-se afirmar que há preocupação maior da legislação norte-americana com a progressividade (cobrar proporcionalmente mais de quem ganha mais) e a generalidade (cobrar de todas as fontes de rendimentos) do imposto.

Seria impossível dentro do escopo deste trabalho fazer uma descrição detalhada do PIT e do CIT, dada a complexidade da legislação norte-americana. Assim, o que se segue um é breve relato das suas principais características, para fins de comparação com os similares brasileiros.

2.1.1 Imposto de renda dos indivíduos

No Brasil, a tabela de incidência do IRPF aplicável aos rendimentos tributáveis é progressiva, com uma faixa de isenção anual de R\$ 22.847,76 e cinco alíquotas, que variam de 7,5% a 27,5%. Há quatro tabelas progressivas do PIT norte-americano: a do contribuinte solteiro; a do casado que declara em conjunto com seu cônjuge; a do casado que opta por pagar o imposto em separado; e a do “chefe de domicílio” (*head of household*). São aplicáveis sete alíquotas marginais, que variam de 10% a 37%. Nos EUA, o PIT é cobrado por meio de chamada tributação cedular, em que a cobrança

6 Recentemente, o governo federal enviou ao Congresso Nacional projeto de lei (PL) que revoga essa isenção (PL n° 2.337/2021).

depende, em grande medida, da natureza da fonte do rendimento, sistema que foi revogado no Brasil a partir de 1988.

Remanescem no Brasil, no entanto, duas formas diferenciadas de cálculo do imposto devido na apuração dos (i) resultados da atividade rural e (ii) dos rendimentos do trabalho autônomo com uso de livro-caixa. Em ambos os casos, há possibilidade de se abaterem as despesas usuais e necessárias para se obterem os rendimentos de cada atividade.

No Brasil, é autorizado o abatimento de despesas com educação e saúde, além do desconto com dependentes. São dedutíveis as contribuições pagas à previdência pública e as despesas com planos privados de aposentadoria. Algumas doações para cultura e assistência social são incentivadas, com a dedução do imposto devido. A legislação impõe limites ao aproveitamento das despesas dedutíveis, exceto em relação às incorridas com saúde. O contribuinte pode, alternativamente, optar pelo desconto simplificado padrão, correspondente a 20% do valor dos rendimentos tributáveis no ajuste anual, limitado a R\$ 16.754,34.

Várias espécies de rendimentos são tributadas em separado, ou seja, não se sujeitam ao ajuste anual do IRPF. Portanto, não são submetidas à tabela progressiva, e sim tributados exclusivamente na fonte, tais como os obtidos nas aplicações financeiras e os ganhos de capital na venda de bens e direitos. Dignas de menção, além da isenção na distribuição de lucros e dividendos, as várias desonerações a rendimentos do mercado financeiro (letras de câmbio do agronegócio e imobiliárias, debêntures e fundos incentivados, etc.). O ganho na venda de bens e direitos ou de ações em bolsa também é beneficiado com limites de isenção.

Nos EUA, a lista de despesas dedutíveis inclui as permitidas no Brasil e uma série de outras. Destacam-se os juros e seguros pagos na hipoteca do imóvel residencial, as perdas em desastres naturais ou roubos, os impostos estaduais e locais, as perdas em jogos (dedutíveis dos ganhos), além de vários créditos fiscais aproveitáveis na apuração do PIT. Essas deduções, abatimentos e créditos, como no Brasil, sujeitam-se a diversas regras e limites.

Dentre os créditos fiscais, merece destaque o *Earned Income Tax Credit*, que se convencionou chamar de “imposto de renda negativo”. Isso porque trabalhadores de baixa renda acabam por recebê-lo em dinheiro, parcial ou integralmente, na forma de restituição do imposto.

Como mencionado, os lucros do sócio nas empresas menores ou os obtidos na exploração de negócios próprios são tributados na pessoa física (*pass-through*). Nesse

caso, o contribuinte tem direito a uma dedução de 20% da renda tributável, percentual que sofre reduções a partir de rendas superiores a US\$ 165.275 anuais.

Outros dividendos recebidos e ganhos de capital realizados em operações de venda que se caracterizem como de longo prazo são tributados a alíquotas favorecidas, de 0%, 15% ou 20%, dependendo da renda tributável do contribuinte. Aplica-se adicional de 3,8% aos contribuintes de rendimentos mais elevados (acima de US\$ 250.000), o que eleva para 23,8% a cobrança máxima sobre a renda líquida desses investimentos. A incidência máxima do PIT cobrado sobre juros, alugueis, *royalties* e outras rendas de capital, que não se qualifiquem para usufruir da tributação favorecida, pode alcançar 40,8%.

Por fim, um breve comentário sobre o imposto de renda mínimo. A legislação norte-americana dele se utiliza para evitar que o PIT cobrado dos contribuintes de renda mais elevada seja reduzido excessivamente pelo aproveitamento de deduções, abatimentos, créditos fiscais, depreciações, amortizações e outras despesas.

O *Alternative Minimum Tax* (AMT) é apurado somando-se à base tributável do PIT os itens redutores mencionados acima, ou seja, “glosando”, total ou parcialmente, o aproveitamento de algumas dessas deduções e tratamentos especiais. Sobre essa nova base tributável, aumentada pelo acréscimo das despesas, custos e créditos “glosados”, aplicam-se alíquotas de 26% e 28%. O contribuinte recolhe a diferença entre o AMT e o PIT.

Em linhas muito gerais, essas são as significativas diferenças entre o IRPF brasileiro e o PIT norte-americano.

2.1.2 Imposto de renda das empresas

Como antecipado, nos EUA, grande parte da renda dos negócios é diretamente tributada na pessoa física do dono do negócio. Apenas as grandes corporações sujeitam-se ao CIT, tributo cuja incidência foi bastante reduzida pela reforma tributária do governo Trump. A tabela do imposto, que tinha alíquota marginal de 35% e alíquotas intermediárias que alcançavam 39%, foi substituída pela incidência única (*flat*) de 21%.

No Brasil, como também já mencionado, o lucro das pessoas jurídicas é tributado pelo IRPJ e pela CSLL. A alíquota do IRPJ é 15%, com adicional de 10% para lucros mensais superiores a R\$ 20.000. A CSLL tem alíquota geral de 9%, sendo elevada

para 20% para as instituições financeiras. Portanto, a incidência marginal combinada atinge 34%, ou 45%, se instituição financeira.

A base de cálculo do CIT norte-americano, tal como a do IRPJ/CSLL brasileiros, tem como ponto de partida o lucro líquido da empresa, que sofre ajustes determinados pela legislação fiscal. A apuração dos referidos tributos é muito complexa em ambos os países.

Uma diferença significativa entre as legislações é o aproveitamento de prejuízos fiscais. No Brasil, só se pode compensá-los com lucros futuros (*carry-forward loss*), limitada a redução destes em 30%. Nos EUA, além dessa modalidade de compensação “para frente”, normalmente limitada a 80% dos lucros, também se admite a compensação “para trás” (*carry-back loss*). Na prática, isso significa devolver ao contribuinte impostos pagos em exercícios anteriores. Essa regra havia sido revogada, mas foi reintroduzida pelo CARES Act, provisão legal baixada para minorar os efeitos econômicos da epidemia do Coronavírus.

As legislações dos dois países também diferem quanto ao aspecto territorial do imposto. No Brasil, o imposto é cobrado em bases universais, ou seja, a empresa brasileira com investimentos no exterior paga imposto sobre lucros auferidos por controladas e coligadas estabelecidas fora do país.

Nos EUA, o sistema é definido como “quase-territorial”. Os dividendos recebidos por empresas norte-americanas de suas coligadas e controladas estabelecidas no exterior qualificam-se para receber dedução de 100% na apuração do CIT. No entanto, alguns tipos de rendimentos (*passive income*) não fazem jus a essa dedução. Além disso, a legislação norte-americana possui uma série de mecanismos que se caracterizam como normas antielisivas. O objetivo delas é evitar a manipulação de resultados e o deslocamento dos lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação (paraísos fiscais).

As duas subseções acima expõem as linhas gerais de cobrança do imposto de renda nos dois países. Porém, evidentemente, não esgotam o assunto, pois, como mencionado, trata-se de tributos muito complexos.

2.2 Tributação da folha de pagamentos

Tradicionalmente, a tributação da folha de pagamentos é estudada em separado da tributação da renda, embora alcance os salários e demais rendimentos do trabalho, sujeitos também ao imposto de renda.

Justifica-se esse tratamento por quatro motivos: (i) a seguridade social (previdência, saúde e seguro-desemprego) tem como principal fonte de recursos as contribuições sobre folha de pagamentos; (ii) as contribuições formam um pecúlio ou seguro em favor do trabalhador, ao contrário do imposto de renda cujas receitas financiam o gasto geral do governo; (iii) empregado e empregador recolhem, ambos, suas contribuições, de maneira quase reflexa sobre o salário pago; e (iv) não são contribuições progressivas, ou são menos progressivas do que o imposto de renda, incidindo desde o primeiro centavo recebido, até determinado limite ligado ao valor do futuro benefício.

As características acima se aplicam aos tributos dessa natureza cobrados no Brasil e nos EUA.

Nos EUA, as contribuições sobre folha de pagamentos (*Payroll Taxes*) financiam a previdência, despesas médicas e seguro-desemprego. Para financiar a previdência (*social security; old age, survivor, and disability insurance*), são cobrados 6,2% de empregado e empregador, totalizando 12,4%. O limite individual de incidência é US\$ 132.900 anuais.

A contribuição para financiar a assistência médica (*medicare e hospital insurance*) tem alíquota de 1,45% de empregados e empregadores, totalizando 2,9%. Não há limite de renda para essa cobrança. Contribuintes de renda mais elevada (acima de US\$ 200.000 anuais, se for chefe de domicílio), sujeitam-se a adicional de 0,9%, integralmente destinado ao seguro hospitalar.

Para financiar os gastos administrativos com o seguro-desemprego, cobra-se do empregador 6% incidentes sobre os primeiros US\$ 7.000 pagos ao empregado. No entanto, essa alíquota reduz-se, na prática, para 0,6%, pois admite-se um crédito equivalente a até 5,4%, rebate calculado com base no pagamento do seguro-desemprego feito aos estados (*State Unemployment Taxes*).

Portanto, tudo somado, pode-se afirmar que a incidência geral sobre a folha de pagamentos atinge 21,3%, computado o rebate do seguro-desemprego cobrado em nível estadual.

No Brasil, a contribuição previdenciária do empregado de empresas privadas tem alíquotas progressivas, que variam de 8% a 14%. A base de cálculo é limitada ao salário-de-contribuição (atualmente R\$ 6.101,06 mensais). Esse valor é o teto para a concessão dos benefícios do RGPS.

Os empregadores sujeitam-se a uma série de contribuições sobre a folha de pagamentos. Nenhuma delas observa o referido limite. Para financiar o RGPS, a

contribuição previdenciária patronal tem alíquota de 20%, com adicional de 2,5%, se instituição financeira. Cobra-se ainda o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), de 1% a 3%, conforme o risco da atividade desempenhada. Também é cobrada a contribuição denominada Salário-Educação, de 2,5%, cujos recursos, como o próprio nome indica, vinculam-se ao financiamento de despesas com a educação básica.

Como se vê, a folha de pagamentos é mais onerada no Brasil do que nos EUA. A incidência para o empregador, somadas as contribuições sociais acima, pode chegar a 25,5%, ou 28%, se instituição financeira.

Também são cobradas dos empregadores do setor privado as chamadas contribuições para o “Sistema S” (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – Senai, Serviço Social do Comércio – Sesc, Serviço Social da Indústria – Sesi, Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio – Senac, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – Senar, Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – Sescoop, Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – Senat, Serviço Social de Transporte – Sest, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae⁷). As alíquotas são da ordem de 2,5%, variando conforme o ramo de atividade da empresa. As receitas dessas contribuições, porém, não compõem o orçamento da União, sendo, portanto, discutível do ponto de vista técnico incluí-las como integrantes do sistema tributário brasileiro, o que, no entanto, ocorre frequentemente.

Idem em relação ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). A alíquota do FGTS é de 8% sobre a remuneração paga. Seu recolhimento, porém, compõe fundo com contas individualizadas do trabalhador e serve como uma espécie de seguro desemprego.

Os servidores públicos civis na ativa recolhem a contribuição para o Regime Próprio da Previdência Social (RPPS)⁸ por meio de alíquota base (14%), que após a aplicação de redutores e adicionais resulta em uma tabela progressiva, com alíquotas que variam de 7,5% a 22%. Os aposentados e pensionistas civis do setor público também recolhem a contribuição dos inativos, mas somente sobre o que excede o teto mensal do RGPS (R\$ 6.101,06).

7 Parcelas da contribuição ao Sebrae são repassadas à Agência de Promoção de Exportações do Brasil (Apex-Brasil), à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI) e à Agência Brasileira de Promoção do Turismo (Embratur).

8 A União, na qualidade de empregadora, também tem o dever legal de aportar recursos ao RPPS. No entanto, trata-se de mero acerto escritural orçamentário, uma vez que não há propriamente um fundo patrimonial destacado para financiar o RPPS federal.

Os militares e seus pensionistas pagam contribuição de 10,5% para financiar as pensões.

2.3 Tributação de bens e serviços

Na tributação sobre a produção e o consumo de bens e serviços, EUA e Brasil não têm nada em comum. Nem entre eles, e, ressalte-se, nem com a maioria dos demais países.

Normalmente, essa base de tributação é explorada por meio dos chamados impostos sobre o valor agregado (IVA). Embora os detalhes de sua cobrança variem de jurisdição para jurisdição, em geral, as nações optam por um tributo de alcance nacional, com legislação única aplicável a todo o território. Sua apuração é não cumulativa, ou seja, permite ao vendedor do bem ou prestador do serviço o aproveitamento integral do IVA pago nas etapas anteriores. Esse regime tem como vantagens evitar a cobrança cumulativa e diminuir o risco de sonegação.

Nos EUA não existe IVA; no Brasil, há vários “sub-IVAs”, mas nenhum deles segue o padrão dos impostos aplicados nos demais países.

Nos EUA, essa base é explorada pelo governo central por meio dos *Excises Taxes*, tributos específicos, monofásicos, ou seja, cobrados uma única vez, sem direito a crédito do valor pago aos adquirentes dos produtos e serviços tributados. A maior tributação recai sobre a gasolina, diesel e outros combustíveis. Cobra-se também de bebidas alcoólicas, tabaco, tratores, caminhões, caminhonetes, *trailers*, armas de fogo, munição e licenças para determinados produtos farmacêuticos e para seguradoras.

Uma parcela significativa das receitas desses tributos é vinculada a fundos destinados a atividades específicas (67%, em 2009). Destacam-se os relacionados a financiamento de rodovias (*Highway Trust Fund*) e aeroportos e aviação (*Airport and Airway Trust Fund*).

No Brasil, a União cobra o IPI nas operações de industrialização, a Cofins e o PIS/Pasep sobre a receita das empresas, e a Cide-Combustíveis. Todos incidem, também, nas operações de importação.

O IPI é um imposto de apuração não cumulativa, ou seja, o industrial adquirente dos insumos tributados deduz o imposto cobrado nas operações anteriores. Embora incida sobre operação de industrialização, é comum a cobrança até a etapa do comércio atacadista. A maior parte das receitas do IPI é destinada a estados e municípios.

Além do FPE e do FPM, 10% da sua arrecadação compõem fundo para compensar os estados pelas suas exportações (FPEX), com repasse de parcela (25%) aos municípios.

A Cofins e o PIS/Pasep são contribuições sociais com bases de cálculos praticamente idênticas. Diferem (i) na destinação de suas receitas, pois a Cofins financia a Seguridade Social e o PIS/Pasep, o seguro desemprego e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), e (ii) nas alíquotas aplicáveis, mais elevadas no caso da Cofins.

Ambas têm dois regimes gerais de apuração: (i) o não-cumulativo, em que se aproveita o crédito das contribuições cobradas nas etapas anteriores, caso em que a alíquota-padrão da Cofins é de 7,6% e a do PIS/Pasep, de 1,65%; e (ii) o cumulativo, em que não há aproveitamento de créditos, sendo a alíquota da Cofins de 3% e a do PIS/Pasep, de 0,65%.

Além desses regimes gerais, há uma série de regimes especiais de cobranças, destacando-se os aplicáveis a combustíveis, bebidas, automóveis, produtos farmacêuticos, dentre outros.

A Cide-Combustíveis, em tese, tem natureza extrafiscal. Atualmente, suas alíquotas encontram-se reduzidas a zero.

2.4 Tributação do patrimônio

Também há pouca semelhança na cobrança dos tributos sobre o patrimônio realizada pelos governos federais brasileiro e norte-americano.

No Brasil, a cobrança se resume ao ITR sobre os imóveis rurais, cuja arrecadação é desprezível em termos quantitativos. Metade da arrecadação pertence ao município onde está localizado o imóvel, mas, se a prefeitura se responsabilizar pela sua cobrança, por meio de convênio com o governo federal, fica com toda a receita coletada. Como já mencionado, o IGF nunca foi implementado.

Nos EUA, o governo central exige impostos sobre as doações (*Gift Tax*) e sobre as heranças (*Estate Tax*). Embora sejam dois tributos diferentes, a cobrança de ambos é conjugada. Eles compartilham limite de isenção comum, computado ao longo da vida do doador e do trâmite seu futuro inventário (*lifetime exemption*). Seu valor, em 2019, foi de US\$ 11,4 milhões. Assim, o contribuinte pode realizar doações em vida sem o pagamento do *Gift Tax* até esse montante; caso não se utilize dessa isenção para antecipar a legítima, ela é aproveitada pelos herdeiros na apuração do *Estate Tax*.

Além dessa isenção computada ao longo da vida, estão isentos do *Gift Tax* os primeiros US\$ 15.000 da doação feita a cada donatário. Estão isentos do *Estate Tax* os bens e direitos transferidos para o cônjuge sobrevivente.

A alíquota básica de ambos os impostos é de 40%, incidência bastante pesada, mas que alcança poucos contribuintes (em 2019, apenas 0,06% dos herdeiros recolheram o *Estate Tax*).

2.5 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime de recolhimento unificado de vários impostos e contribuições sociais. Ele compreende: o IRPJ, a CSLL, o PIS/Pasep, o IPI e a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos (tributos federais); o ICMS (imposto estadual); o ISS (imposto municipal). Na realidade, esses são os mais importantes tributos exigidos sobre as atividades empresariais aqui desempenhadas.

O valor é calculado com base na receita bruta das microempresas (até R\$ 360 mil anuais) e das empresas de pequeno porte (R\$ 4,8 milhões anuais). Aplicam-se “alíquotas” progressivas estabelecidas em cinco tabelas. Três delas são usadas para prestadoras de serviços, dependendo do tipo de serviço prestado, uma para as indústrias e a outra para a atividade de comércio.

Um comitê gestor composto por servidores fazendários das três esferas federativas administra o Simples Nacional. Os entes federados compartilham sua receita de acordo com percentuais previamente determinados nas cinco tabelas.

Não há nada semelhante nos EUA. Naquele país as atividades assemelhadas às dos optantes pelo Simples Nacional sujeitam-se, no nível federal, tão somente ao imposto de renda, pago pelo sócio (pessoa física), e aos tributos da folha de pagamentos. Em relação aos demais entes federativos, como se verá à frente, o principal imposto cobrado nos EUA da atividade empresarial é o *Sales Tax*, imposto sobre venda a varejo, cuja legislação é bastante mais simplificada do que a dos vários tributos brasileiros.

2.6 Taxas e outros tributos

No Brasil, as taxas são de dois tipos: (i) pela prestação de serviço público específico e divisível ao contribuinte, ou posto à sua disposição; ou (ii) pelo exercício do

poder de polícia, assim entendidas as ações públicas de normatização e fiscalização de determinada atividade a ser desempenhada pelos particulares.

Os governos das três esferas federativas estão autorizados a cobrar taxas, desde que o respectivo serviço público ou poder de polícia esteja compreendido dentre suas competências e atribuições.

Para o governo federal, as taxas não têm expressão arrecadatória, representando menos que 0,5% das receitas tributárias federais (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2018). Mas nas esferas estadual e municipal essa espécie de tributo tem alguma significância, como será visto à frente.

Note-se que, no Brasil, as taxas são consideradas tributos, portanto sujeitas aos rigores dos princípios tributários, tais como a exigência de criação e alteração por lei (princípio da estrita legalidade).

Nos EUA, os serviços públicos são remunerados por meio de cobranças que escapam do âmbito tributário (*fees, charges, licenses fees* etc.). Essas receitas são mais assemelhadas a tarifas ou preços públicos e, portanto, não serão objeto de análise neste trabalho.

Esse é o panorama dos tributos cobrados pelos governos centrais do Brasil e dos EUA. O capítulo seguinte trata da tributação no nível estadual.

3 Governos estaduais

A obtenção de informações tributárias dos governos subnacionais é sempre mais difícil. Assim, além das informações dos órgãos oficiais, serão utilizadas as obtidas em institutos privados.

Essa busca fica ainda mais dificultada no caso dos EUA, onde é maior o número de governos estaduais e locais. Ademais, todos os níveis de governo dispõem de grande liberdade para instituir tributos, ao contrário do Brasil, onde apenas a União está autorizada a criar tributos (competência tributária residual).

3.1 Tributação da renda

Os estados brasileiros não estão autorizados a cobrar imposto de renda, mas, como já mencionado, participam da arrecadação do IR federal, além de ficarem com o IR-Fonte sobre os pagamentos que realizarem. Nos EUA, quase todos os governos

estaduais recolhem imposto de renda dos cidadãos domiciliados e empresas estabelecidas em seus territórios.

3.1.1 Imposto de renda dos indivíduos

Alaska, Florida, Nevada, Dakota do Sul, Texas, Washington e Wyoming não cobram PIT. Os seguintes estados tributam a renda de seus cidadãos por meio de alíquotas *flat*: Colorado, Illinois, Indiana, Kentucky, Massachusetts, Michigan, Carolina do Norte, Pennsylvania, Utah, New Hampshire e Tennessee. Os demais o fazem de forma progressiva. A base de cálculo dos PIT estaduais varia muito. Há estados cujo PIT incide sobre salários e outras remunerações do trabalho (a grande maioria); em New Hampshire e Tennessee, o PIT alcança apenas juros e dividendos; outros utilizam-se da base de cálculo do PIT federal, como o Colorado. Quase todos que cobram o tributo progressivamente concedem dedução pessoal ao contribuinte, bem como aceitam o aproveitamento de desconto padrão.

O PIT é a principal fonte de recursos dos estados norte-americanos, respondendo, em 2017, por 37% das suas receitas tributárias.

3.1.2 Imposto de renda das empresas

Praticamente todos os estados exigem algum tributo sobre as corporações ou estabelecimentos localizados em sua jurisdição. As exceções são Dakota do Sul e Wyoming, onde não há tributação dessa natureza. Nevada, Ohio, Texas e Washington, em vez de imposto de renda, cobram tributo sobre as receitas brutas das corporações. Quarenta e quatro estados estabelecem seu CIT por meio de alíquota *flat*, mas há os que se utilizam alíquotas progressivas.

O CIT respondeu, em 2017, por 4,7% das receitas tributárias dos estados.

3.2 Tributação da folha de pagamento

Os estados brasileiros não podem cobrar tributos sobre a folha de pagamentos. Todavia, podem instituir contribuição previdenciária de seus servidores públicos para financiar o regime de previdência próprio.

Em decorrência da reforma previdenciária (Emenda Constitucional nº 103, de 2019), vários estados necessitarão realizar ajuste nas contribuições de seus servido-

res. Com sua aprovação, ficou vedada a cobrança de alíquota inferior à imposta aos servidores federais, exceto se demonstrado que seu regime próprio de previdência social não possui déficit atuarial a ser equacionado.

Nos EUA, os estados podem cobrar dos empregadores tributos para financiar programas de desemprego (*State Unemployment Tax - SUTA* ou *State Unemployment Insurance - SUI*). A legislação federal permite, como visto, rebate desses recolhimentos na contribuição federal da mesma natureza. Em geral, a contribuição é sujeita a limites.

3.3 Tributação de bens e serviços

No Brasil, essa base é explorada pelos estados por meio do ICMS. Trata-se de imposto não cumulativo, cobrado ao longo das etapas de produção e comercialização de mercadorias e na prestação de alguns poucos serviços (comunicação e transporte intermunicipal e interestadual).

Ao contrário da experiência internacional relacionada ao IVA, que se utiliza do princípio do destino, os estados de origem e destino compartilham do ICMS sobre as operações interestaduais. Resolução do Senado Federal fixa as alíquotas interestaduais. O percentual é de 7%, quando o bem ou serviço tiver como origem unidade das regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e como destino estado das demais regiões e o Espírito Santo, ou em 12%, nas demais operações interestaduais.

Essa sistemática de alíquotas interestaduais diferenciadas tem como objetivo mitigar a desigualdade regional, permitindo distribuição de receitas mais favorável às unidades da federação menos desenvolvidas. Por outro lado, a cobrança do ICMS na origem é um dos fatores que dá causa à guerra fiscal, pois possibilita a atração de investimentos ao estado que deixa de recolher sua parcela do imposto na operação interestadual.

No caso de produtos importados, a alíquota interestadual é de 4%, modulação que teve como objetivo combater a guerra fiscal envolvendo desembaraço aduaneiro de mercadorias sem o pagamento do ICMS na importação.

Nas operações ocorridas dentro de um mesmo estado são aplicadas as alíquotas internas, determinadas por leis estaduais. A alíquota padrão é de 17% ou 18%, mas são previstos percentuais diferenciados para alguns tipos de mercadorias e serviços. Produtos da cesta básica costumam ser menos tributados, enquanto combustíveis,

telefonía, cigarros, bebidas sujeitam-se a incidência mais elevada. Alguns estados cobram ainda adicional do ICMS destinado ao Fundo de Combate à Pobreza.

O ICMS é o principal imposto em termos arrecadat6rios do país. Ele responde por 84% da arrecadação tributária dos estados, fortemente concentrada sobre o petróleo, os combustíveis e os lubrificantes (26,2%), a energia elétrica (16,7%) e os serviços de comunicação (8,6%). Detalhe: a tributação desses setores segue o princípio do destino, ficando a arrecadação com a unidade da federação em que ocorre o consumo.

Nos EUA, os estados cobram *Sales Taxes*, impostos incidentes somente na venda a varejo. Em termos gerais, não há cobrança na produção da mercadoria, tampouco na comercialização por atacado.

Com o advento do comércio *on line*, porém, os estados norte-americanos vêm cobrando o *Use Tax*, aplicado aos casos em que a venda ocorre pela internet sem o pagamento do *Sales Tax*. O *Use Tax* também é cobrado nas operações entre pessoas jurídicas, quando a empresa adquirente venha a consumir a mercadoria em vez de revendê-la. Alguns estados, como Calif6rnia, Utah e Virginia, cobram um adicional a título de *Sales Tax* local, com o imposto estadual.

Os estados norte-americanos também cobram *Excises Taxes* sobre alguns produtos e serviços, tal como ocorre no nível federal. Destacam-se, em termos arrecadat6rios, a tributação dos cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis. Recentemente duas bases tributáveis passaram a ser exploradas por alguns estados: (i) o açúcar e produtos alimentícios ultraprocessados; e (ii) a maconha.

3.4 Tributação do patrimônio

No Brasil, os estados tributam as doações e heranças por meio do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD).

Não se observa homogeneidade na legislação do ITCMD. Algumas unidades da federação cobram o tributo de forma progressiva, outras por meio de alíquota única. Além disso, há estados que diferenciam as alíquotas aplicáveis às doações das aplicáveis às heranças. A base de cálculo em alguns deles é o valor do patrimônio do *de cuius*, o monte-mor, o que aproxima o tributo dos *Estate Taxes* norte-americanos, como se verá à frente. Outros optam por base calculada em função do quinhão herdado, sistemática mais assemelhada à dos *Inheritance Taxes*.

Praticamente todas as legislações concedem algum tipo de isenção para imóveis, de acordo com o uso (única residência, pequena propriedade rural) e/ou seu valor, bem como para outros bens de uso profissional. Além disso, alguns estados estabelecem limite de isenção do imposto. O ITCMD não tem grande expressão arrecadatória, sendo responsável por apenas 1,38% das receitas tributárias dos estados.

No Brasil, ainda em relação ao patrimônio, os estados cobram o IPVA sobre veículos automotores terrestres, haja vista que o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a cobrança sobre aeronaves e embarcações. Sua arrecadação é partilhada com os municípios (50%).

O tributo também é objeto de guerra fiscal. Unidades da federação, a exemplo do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, buscam atrair as empresas de locação de veículos oferecendo alíquotas mais baixas.

Em 2019, o IPVA respondeu por quase 11% das receitas dos estados brasileiros, o segundo mais importante tributo em termos arrecadatórios para essa esfera federativa (BRASIL, CONFAZ, 2020).

Nos EUA, o principal tributo estadual sobre o patrimônio é o imposto sobre doações e heranças, mas não são todos os estados que o cobram. Lá, como aqui, não há homogeneidade na forma de cobrança. Em alguns estados sua base de cálculo é o patrimônio a partilhar como um todo, ou seja, a herança (*Estate Tax*). Todavia, há também os que optam por tributar o bem singularmente transferido, o que torna o imposto mais relacionado ao herdeiro (*Inheritance Tax*).

Desde 1926, o *Estate and Inheritance Tax* estadual podia ser deduzido no pagamento do tributo análogo cobrado pelo governo federal. Assim, o imposto estadual, até determinado limite, não aumentava a tributação efetiva sobre doações e heranças. No entanto, esse abatimento foi revogado. A cobrança passou a ser cumulativa com a do o imposto federal. Isso vem provocando a mudança de contribuintes com maior patrimônio para estados onde o imposto não é exigido. Por isso, há um movimento de diminuição desses tributos em nível estadual (CAMMENGA, 2020).

Atualmente, doze estados cobram *Estate Tax*, cinco estados *Inheritance Tax*, e Maryland cobra os dois impostos.

3.5 Taxas e outros tributos

No Brasil, as taxas estaduais têm expressividade arrecadatória, e representam, juntamente com outros tributos residuais, 9% da receita tributária dessa esfera de

governo (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2018), superando, portanto, o ITCMD como fonte de recursos. Destacam-se as de licenciamento de veículos, as judiciárias e as relacionadas à fiscalização ambiental, sanitária e agropecuária.

Esse é o panorama dos principais tributos cobrados pelos governos estaduais no Brasil e nos EUA. O capítulo seguinte trata dos governos locais.

4 Governos locais

O estudo da tributação dos governos locais ganha um grau extra de dificuldade, seja pelo grande número de jurisdições fiscais, seja pela escassez de informações disponíveis. Assim, o presente capítulo tentará oferecer um panorama da tributação e, quando possível, detalhes mais específicos dos principais municípios ou condados.

Deve-se considerar que, no Brasil, a Constituição Federal reconhece os municípios como entes federativos, juntamente com a União e os estados. São dotados, portanto, de competência tributária plena para a instituição dos tributos que lhes são designados pelo texto constitucional.

Não é o que acontece nos EUA. Primeiro, os governos locais não são reconhecidos como entes federativos. A União federativa norte-americana é formada pelos seus estados. Aliás, são os representantes das treze colônias originais que assinam o texto original da Constituição de 1787, sujeitando sua vigência à aprovação de pelo menos nove dessas antigas colônias, futuros estados (USA, SENATE, 2020). Segundo, as jurisdições tributárias locais nos EUA são completamente estranhas ao nosso conceito de municipalidade, no nosso caso, ligado à existência de uma câmara municipal. Lá, além da já mencionada profusão de conceitos de governos locais (*city, town, county* etc.), como se verá à frente, há tributos que são cobrados no território definido pela região metropolitana, pela paróquia (*parish*) ou até mesmo pelo departamento educacional do contribuinte. Terceiro, como também já adiantado, nos EUA há situações em que a lei estadual define o tributo local. Essa situação, no Brasil, deslocaria sua competência para a esfera estadual.

Independentemente dessas peculiaridades, neste artigo os impostos norte-americanos de natureza local serão tratados como tal e cotejados com os tributos brasileiros de competência municipal.

Vale registrar, ainda, que a arrecadação tributária própria não é a principal fonte de recursos para as prefeituras brasileiras. Na realidade, em 2018, ela representou apenas 19% de seus orçamentos.

De fato, as transferências recebidas da União e dos estados são a principal fonte de receitas municipais, responsáveis por 66% do total. Nelas estão incluídos o FPM, as cotas-partes do ICMS e do IPVA, as parcelas do FPEX e da Cide-Combustíveis, o IR-Fonte sobre os pagamentos efetuados e outras verbas constitucionalmente destinadas aos municípios, já tratadas aqui. Além disso, as prefeituras recebem repasses para aplicação em saúde e educação, especialmente por meio do Sistema Único de Saúde (SUS) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb). Computam-se, também, as transferências voluntárias por meio de convênios com os governos federal e estaduais.

Essa dependência é mais acentuada nos municípios de menor porte. Para o conjunto deles com até 5 mil habitantes a receita de transferências responde por mais de 90% dos orçamentos totais (BREMAEKER, 2019).

Essa realidade parece aplicar-se também aos governos locais norte-americanos, como se verá mais à frente.

Feitas essas observações, segue a comparação dos tributos cobrados localmente aqui e nos EUA.

4.1 Tributação da renda

No Brasil, os municípios não estão autorizados a cobrar imposto de renda, mas lhes pertence o IR-Fonte sobre os pagamentos que efetuarem. Além disso, recebem parte da arrecadação do IR federal por meio do FPM (24,5%), que, com o repasse da quota-parte do ICMS (25%), são as principais fontes de receitas de grande parte dos pequenos e médios municípios brasileiros.

Nos EUA, 4.964 jurisdições locais, espalhadas por 17 estados, exigem algum tipo de imposto de renda, por meio de várias modalidades de cobrança. Em geral, as localidades tributam a renda total. Mas algumas cobram imposto somente dos salários e outras remunerações da atividade laboral ou empresarial (*earned income*). Há jurisdições que se limitam a tributar juros e dividendos. Algumas comarcas e condados optam pela imposição de adicional do PIT federal ou estadual. Verifica-se até mesmo a exigência de valores fixos, assemelhada às licenças para o desempenho da profissão

ou atividade. Existem, ainda, tributos sobre folha de pagamentos, exigidos por prefeituras do empregador em nome do empregado (WALCZAK, 2019).

Como se vê, algumas dessas formas de cobrança escapam da definição estrita de tributação sobre a renda, mas ainda assim são tratadas como se fossem uma espécie de IR.

4.2 Tributação da folha de pagamento

Os municípios brasileiros não podem cobrar tributos sobre a folha de pagamentos, exceção feita à contribuição previdenciária de seus servidores públicos, caso mantenham regime de previdência próprio. Em abril de 2020, havia 2.145 prefeituras com regimes próprios de previdência, dos quais 17 em processo de extinção⁹. Os demais municípios utilizam-se do RGPS. Portanto, é descontada a contribuição de seus servidores como se fossem empregados da iniciativa privada e os recursos são repassados à União.

As informações dos tributos locais cobrados nos EUA sobre a folha de pagamento foram expostas na seção 4.1, exigidos naquele país como uma espécie de imposto de renda.

4.3 Tributação de bens e serviços

No Brasil, essa base de tributação é explorada pelos municípios (e também pelo Distrito Federal) por meio do ISS, tributo cumulativo, exceto em alguns casos da construção civil.

A alíquota mínima do ISS é de 2% e a máxima, de 5%, aplicadas sobre o preço do serviço prestado. O imposto também tem sido instrumento de guerra fiscal. Há municípios que não seguem a regra da alíquota mínima, atraindo empresas prestadoras para sua jurisdição. Isso é particularmente comum nas cidades ao redor das grandes metrópoles brasileiras, ressaltando-se que, como regra geral, a cobrança é realizada de acordo com o local do estabelecimento prestador, o que aproxima o imposto ao princípio da origem.

9 A planilha obtida no endereço eletrônico mencionado (BRASIL, PREVIDÊNCIA SOCIAL, 202) não especifica se estão contidos, ou não, os RPPS estaduais. Interpretamos que estariam contidos, comparando-se os dados primários da planilha com outras estatísticas divulgadas pelo governo, e subtraindo-se 27 RPPS dos dados obtidos.

Há várias exceções a essa regra e elas vem aumentando. De fato, verifica-se a tendência de descentralização do ISS. Legislação recente buscou transferir o fato gerador (e conseqüentemente sua arrecadação) para o local da prestação efetiva do serviço ou para o domicílio do tomador¹⁰.

O ISS tornou-se o tributo municipal de maior volume arrecadatário, responsável por 41% da receita tributária das prefeituras em 2018 (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2018). Entretanto, essa arrecadação é concentrada nos municípios de médio e grande porte. Os pequenos municípios não têm estrutura administrativa nem potencial arrecadatário suficientes para tributar eficazmente essa base tributável.

Outro problema é que um imposto de competência municipal não parece ser o mais adequado para tributar serviços mais complexos, de caráter nacional, ou até internacional. A estrutura legal do ISS é, por assim dizer, arcaica, com raízes na década de 1960, quando os serviços tinham, de fato, natureza local e eram base tributária de menor importância. Essa herança normativa limitou sua incidência sobre serviços expressamente listados em lei, o que traz discussões jurídicas intermináveis quanto ao enquadramento ou não no Anexo da Lei Complementar nº 116, de 2003.

Registre-se, ainda, a disputa entre estados (ICMS) e municípios (ISS) pela tributação das operações em que, com a entrega da mercadoria, ocorra a prestação de algum tipo de serviço. É comum nesses casos que o contrato tenha parte do seu valor relacionado à exploração de uma marca ou patente ou a serviços envolvendo a operacionalização ou manutenção do bem. Verifica-se essa indefinição também na comercialização dos chamados bens digitais, em que a dualidade mercadoria/serviço sequer faz sentido, afinal são concebidos, desenvolvidos, produzidos, entregues, baixados ou atualizados por meio eletrônico (impressoras 3D, internet das coisas etc.).

Nos EUA, a base consumo é explorada por localidades de 39 estados. Utilizam-se de *Sales Taxes* similares aos tributos estaduais norte-americanos de mesma natureza, ou seja, impostos cobrados apenas na etapa de venda ao consumidor final. Os governos locais do Hawái, Novo México e Dakota do Sul, porém, estabelecem bases mais amplas, alcançando até mesmo serviços prestados entre empresas (B2B - *business-to-business services*). Califórnia, Utah e Virgínia cobram adicional do imposto estadual

10 Lei Complementar nº 157, de 2016, cujos efeitos encontram-se suspensos por medida cautelar na ADI 5835.

com a arrecadação destinada aos governos locais. A alíquota efetiva do estado de Nova Jersey é negativa, possivelmente refletindo algum benefício fiscal, a fim de atrair turistas hospedados na vizinha Nova York.

4.4 Tributação do patrimônio

No Brasil, os municípios têm competência para instituir o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI).

O IPTU é cobrado anualmente, com base no valor venal do imóvel situado no perímetro urbano das cidades. Pode ter alíquotas progressivas em função do seu valor ou de sua destinação e uso. A tributação é fixada pelas chamadas Plantas Genéricas de Valores (PGV), em regra desatualizadas em relação ao preço de mercado.

Trata-se de imposto cuja arrecadação é bastante dificultada pelas circunstâncias brasileiras. Os “conglomerados subnormais”, designação técnica que acolhe imóveis em condomínios irregulares, favelas e assentamentos, não constam dos cadastros das prefeituras. Note-se que não é um fenômeno ligado apenas às moradias de baixa renda. Há vários loteamentos e condomínios ilegais, inclusive em zonas de proteção ambiental, destinados às classes mais altas. Por isso, enquanto nos EUA praticamente todo imóvel é registrado, o grau de cobertura do cadastro imobiliário no Brasil está estimado em menos de 60% (CARVALHO JR., 2006).

Ainda assim, o IPTU é o segundo mais importante imposto para a arrecadação municipal. Ele é responsável por 29% das receitas próprias desses entes federativos (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2018).

O ITBI é um imposto menos importante do ponto de vista arrecadatário, responsável por apenas 7,5% das receitas tributárias dos municípios (*Idem*). É um tributo mais fácil de ser administrado, pois os cartórios são responsáveis solidários pelo seu recolhimento. Não é possível lavrar escritura de transmissão de bem imóvel sem a exibição do comprovante de seu recolhimento.

Nos EUA, as *Property Taxes* são a principal fonte de arrecadação tributária própria das comarcas, condados, cidades e demais jurisdições (72%). Informações apontam, no entanto, que os referidos impostos perfazem apenas 26% das receitas totais. Isso indica o recebimento de volume significativo de transferências intragovernamentais e/ou obtenção de recursos de outras fontes. Embora os estados também exijam tributo semelhante, o grosso da arrecadação é efetivada pelos governos locais.

Em 2017, dos US\$ 525 bilhões recolhidos por meio de *Property Taxes*, US\$ 509 bilhões ficaram com as localidades e apenas US\$ 16 bilhões com os governos estaduais¹¹.

A receita desses impostos varia conforme o preço dos bens tributados. Em 2017, em nove jurisdições localizadas no Alaska, Louisiana e Alabama, o valor médio recolhido foi menor que US\$ 200 por ano, enquanto em cinco condados ao redor de Nova York e Nova Jersey, essa média foi superior a US\$ 10.000

Também é grande a disparidade da importância das *Property Taxes* para as receitas das localidades. Em Connecticut, Maine, Nova Jersey, Rhode Island, Texas e Vermont, esses tributos respondem por mais de 30% das receitas estaduais e locais, combinadas. Em Arkansas, Delaware, Hawaii, Kentucky, Louisiana, Novo México, Oklahoma e Virginia do Oeste, essa participação é menor que 15%. No Alabama, verifica-se o menor percentual em relação às receitas totais, de 10%.

As informações sobre a forma de cobrança das *Property Taxes* não são abundantes, mas indicam que a legislação se aplica geograficamente não apenas por municipalidade, condado, zona educacional, como já comentado a respeito do imposto de renda local, mas também por paróquias (*parishes*).

As legislações locais são bastante diferenciadas. Em alguns casos, o valor tributável é o de mercado; em outros, é a renda que a propriedade seria capaz de gerar; outras jurisdições utilizam o preço negociado na última operação de compra e venda da propriedade taxada. Embora a maioria das localidades exija o tributo anualmente, nem mesmo a periodicidade de pagamento é uniforme, podendo haver cobranças mais delongadas no tempo.

4.5 Taxas e outros tributos

No Brasil, as taxas são fonte importante de recursos para os municípios, representando, com outros tributos residuais, quase 15% da receita tributária dessa esfera de governo (BRASIL, RECEITA FEDERAL, 2018), o dobro dos recolhimentos com o ITBI.

Isso não chega a ser uma surpresa, pois as prefeituras são os governos que mais prestam serviços diretamente aos cidadãos e empresas. Destacam-se as taxas

11 Não foi possível obter informações mais aprofundadas das *Property Taxes* locais. O trabalho baseou-se, fundamentalmente, em informações contidas em CAMMENGA (2020), TAX POLICY CENTER (2020b) e WIKIPEDIA (s. d.). Além disso, os dados foram, na medida do possível, confirmados em consultas junto ao US CENSUS BUREAU (2020).

de limpeza urbana (às vezes cobrada com IPTU), de alvarás de abertura e funcionamento de empreendimentos, de fiscalização sanitária, dentre outras. Merece destaque ainda a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (Cosip), cobrada com a conta de energia, tributo inserido no texto constitucional para superar os problemas jurídicos que ocorriam na cobrança de taxas para financiar o serviço, considerado pelos tribunais como indivisível.

Com essas informações, conclui-se a comparação dos sistemas tributários brasileiro e norte-americano, oferecendo-se um panorama da cobrança de tributos em ambos os países. No próximo capítulo seguem as conclusões deste trabalho e considerações finais.

5 Conclusões

Este artigo buscou, de forma simplificada, comparar os sistemas tributários brasileiro e norte-americano. Como visto, há mais semelhanças do que convergências, o que seria esperado, pois trata-se de nações que se encontram em diferentes níveis de desenvolvimento econômico-social. Aliás, os sistemas tributários de ambos os países são bastante peculiares, e discrepam significativamente até mesmo na comparação com países que lhes seriam mais próximos.

A carga tributária dos EUA, de 24,3% do PIB em 2018, já computados todos os níveis de governo, por exemplo, é uma das mais baixas dos países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A média na OCDE foi de 33,7%. Dentre as nações integrantes da referida Organização, apenas Irlanda, Chile e México recolheram menos tributos em relação ao produto interno do que os EUA.

A disparidade não se limita ao nível quantitativo da arrecadação. O sistema norte-americano destoa também na composição das receitas. Em 2018, o imposto de renda foi responsável por recolher 45% das receitas tributárias. As contribuições para seguridade social, que, como visto, basicamente oneram os salários, responderam por outros 25%. A seguir, os tributos sobre o patrimônio contribuíram com 12%, o dobro da média da OCDE. Mas em compensação a tributação dos bens e serviços respondeu por apenas 18%, enquanto a média da OCDE é de 32%, lembrando que os EUA optam por cobrar *Excise* e *Sales Taxes*, e não IVA, tributo preferido pelas nações mais desenvolvidas (TAX POLICY CENTER, 2020a).

Como se vê, o sistema tributário norte-americano é brutalmente concentrado na chamada tributação direta, ou seja, aquela advinda dos impostos sobre a renda e o patrimônio. Se computados os tributos sobre a folha de salários, os tributos diretos representam 72% da arrecadação norte-americana. Isso torna o sistema muito transparente, pois esse tipo de tributação é percebido com mais facilidade pelos contribuintes.

O Brasil tampouco encontra paradigma na experiência internacional. Em 2018, a carga tributária foi de 33,2% do PIB, próxima da média dos países da OCDE, mas elevada se comparada com a de países no nosso nível de desenvolvimento.

Os tributos sobre a renda compuseram 22% da arrecadação tributária total, a tributação da folha de pagamentos respondeu por 27% das receitas, e os impostos patrimoniais, por menos de 5%. Assim, o *mix* da tributação direta no Brasil fica abaixo de 54% da receita tributária.

Mas o que distingue o sistema tributário brasileiro é a confusa e extensiva exploração da base consumo. Os vários tributos sobre bens e serviços são responsáveis por 45% do total arrecadado, o que lhe rende fundadas críticas quanto à complexidade, equidade e transparência com que são obtidas as receitas.

De fato, ao contrário da experiência internacional, calcada na cobrança de um IVA de caráter nacional, no Brasil são cobrados vários tributos indiretos, dois dos mais importantes por governos estaduais e municipais, o que acirra conflitos federativos. Ademais, esses tributos são pouco perceptíveis, já que se encontram embutidos nos preços dos bens e serviços. Eles oneram silenciosamente as camadas mais pobres da população, que consomem uma fração maior da renda.

Como visto no início deste trabalho, o sistema tributário brasileiro, após as transferências aos cidadãos, melhora um pouco a distribuição de renda antes e depois da atuação do Estado, mas há claro espaço para aumento da justiça fiscal no país.

Como conclusão deste trabalho, fica claro que os sistemas tributários do Brasil e dos Estados Unidos possuem marcadas diferenças entre si. Assemelham-se, todavia, no grau de complexidade. São compostos por uma profusão de tributos cobrados pelas três esferas de governo, muitos deles replicados entre si ou sobrepostos a mesma base tributável. Não atendem, portanto, aos cânones preconizados pelos estudiosos das finanças públicas. Na realidade, são reflexos não intencionais do arranjo federativo que, historicamente, foi capaz de manter unidas suas populações, grandes, heterogêneas e espalhadas por extenso território. Países, cada qual à sua maneira, ricos e desiguais na distribuição pessoal e regional dessa riqueza. Seus sistemas

tributários são demonstrações cabais de que não há fórmulas mágicas para financiar os gastos públicos em nações com essas características.

Referências

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Boletim de arrecadação de tributos estaduais. Brasília: Confaz, 2020. Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiMzIzYjIxNGMtZTRlNy00ODMyLTg2MTUtOWY3NTJmZmFjZDIxliwidCI6ImNmODdjOTA4LTRhNjUtNGRlZS05MmM3LTEwZWE2MTVjNjMyZSIsImMiOiR9>. Acesso em: 20 ago. 2020.

BRASIL. PREVIDÊNCIA SOCIAL. Estatística e informações do RPPS. Brasília: INSS, 2020. Disponível em: <http://www.antigo.previdencia.gov.br/dados-abertos/estatisticas-e-informacoes-dos-rpps/>. Acesso em: 20 ago. 2020.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil – 2018**. Estudos e Estatísticas, v. 5. Brasília: Receita Federal, 2018. <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> Acesso em: 26 ago. 2020.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. **Relatórios: arrecadação 2019**. Brasília: Receita Federal, dez. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>. Acesso em: 12 ago.2020.

BREMAEKER, François E. J. de. **As Finanças Municipais em 2018**. Rio de Janeiro: Observatório de Informações Municipais, 2019. Disponível em: http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/8B072418-A792-1914-F7BC076CD6496EDD02102019041636.pdf&i=3151. Acesso em: 22 ago. 2020.

CAMMENGA, Janelle. **Does Your State Have an Estate or Inheritance Tax?** Washington, D. C.: Tax Foundation, 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/state-estate-tax-state-inheritance-tax-2019/>. Acesso em: 18 ago. 2020.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais. Texto para Discussão n° 1251. Brasília: Ipea, 2006. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1251.pdf. Acesso em: 22 ago. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Contas regionais do Brasil**: PIB estadual sob a ótica da renda. Rio de Janeiro: IBGE, 2020a. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9054-contas-regionais-do-brasil.html?=&t=resultados> PIB estadual sob a ótica da renda. Acesso em: 10 ago. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto Interno Bruto - Municípios**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020b. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9088-produto-interno-bruto-dos-municipios.html?t=resultados&c=3550308> Acesso em: 25 ago. 2020.

OECD. **Gross Domestic Product**, 2020. Disponível em: <https://data.oecd.org/gdp/gross-domestic-product-gdp.htm> Acesso em: 11 ago. 2020a.

OECD. **Main Economic Indicators**. Paris: OECD, 2019. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/main-economic-indicators/main-economic-indicators-complete-database_data-00052-en?parentId=http%3A%2F%2Finstance.metastore.ingenta.com%2Fcontent%2Fcollection%2Fmei-data-en. Acesso em: 11 ago. 2020.

OECD. **OECD.stat** - Income Distribution Database: by Country. Disponível em: <https://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=66670> Acesso em: 11 ago. 2020b.

STATISTA. **US Cities by Population Size**. New York: Statista, 2020. Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/241695/number-of-us-cities-towns-villages-by-population-size/> Acesso em: 10 maio 2020.

TAX POLICY CENTER. **How do US Taxes Compare Internationally?**. Washington, D. C.: Tax Policy Center, 2020a. Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-us-taxes-compare-internationally>. Acesso em: 25 ago. 2020.

TAX POLICY CENTER. **The State of State (and Local) Tax Policy**. Washington, D. C.: Tax Policy Center, 2020b. Disponível em: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-state-and-local-property-taxes-work>. Acesso em: 22 ago. 2020.

THE UNITED STATES OF AMERICA (USA). BUREAU OF ECONOMIC ANALYSIS. **Gross Domestic Product 2018**. Washington, D. C.: BEA, 2019. Disponível em: <https://www.bea.gov/news/2019/local-area-gross-domestic-product-2018>. Acesso em: 20 ago. 2020.

USA. BUREAU OF ECONOMIC ANALYSIS. **Gross Domestic Product State: 1st Quarter 2020**. Washington, D. C.: BEA, 2020. Disponível em: <https://www.bea.gov/news/2020/gross-domestic-product-state-1st-quarter-2020>. Acesso em: 10 ago. 2020.

USA. CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE (CRS). **Internal Revenue Service Data Book, 2019**. Washington, D. C.: CRS, 2019a.

USA. CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE (CRS). **Overview of the Federal Tax System in 2019**. Washington, D. C.: CRS, 2019b. <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45145.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2020.

USA. DEPARTMENT OF HOMELAND SECURITY (DHS). **CBP Trade and Travel Report Fiscal Year 2019**. Washington, D. C.: DHS, Jan. 2020. Disponível em: <https://www.cbp.gov/sites/default/files/assets/documents/2020-Jan/CBP%20FY2019%20Trade%20and%20Travel%20Report.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2020.

USA. SENATE. **Constitution**. Washington, D. C.: Senate, 2020. Disponível em: https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm. Acesso em: 12 ago. 2020.

US CENSUS BUREAU. **Historical**. Washington, D. C.: USCB, 2020. Disponível em: <https://www.census.gov/data/tables/2020/econ/qtax/historical.html>. Acesso em: 22 ago. 2020.

WALCZAK, Jared. Local Income Taxes. Washington, D. C.: The Tax Foundation, 2019. Disponível em: <https://taxfoundation.org/local-income-taxes-2019/>. Acesso em: 20 ago. 2020.

WIKIPEDIA. **Property tax in the United States**. S. l.: Wikipedia, s. d. Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/Property_tax_in_the_United_States#cite_ref-20. Acesso em: 22 ago.2020.