

TCC/UNICAMP
C158d
IE/446

Universidade Estadual de Campinas
Instituto de Economia



1290000446



TCC/UNICAMP C158d



Relatório Final de Monografia

Área: Setor Público

Título: Da Constituição de 88 à Nova Reforma Tributária

Aluna: Renata Giro Campoy RA: 982000

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Prado

Banca: Prof. Dr. Francisco Lopreato

Prado, Sérgio Prado

Campinas, 14 de Dezembro de 2001.

TCC/UNICAMP
C158d
IE/446

1290000446

Índice

➤ Abstract	1
➤ Apresentação	2
➤ Capítulo 1. Conceitos básicos	3
➤ Capítulo 2. As Raízes do Sistema Tributário Brasileiro na Reforma de 1966.....	6
➤ Capítulo 3. A Reforma Tributária de 1988	
3.1. Algumas propostas reformistas dos anos 80.....	12
3.2. Análise do Substitutivo aprovado em 1987.....	15
3.3. A Reforma de 1988.....	19
3.4. As inovações no Sistema Tributário Brasileiro.....	21
3.5. A questão do federalismo.....	24
3.6. Os problemas do Sistema Tributário Brasileiro.....	27
➤ Capítulo 4. A necessidade e as possibilidades de se viabilizar a Reforma Atual	
4.1.O Novo Ambiente Econômico dos anos 90.....	31
4.2. Propostas de Reforma	
4.2.1. Introdução	34
4.2.2. A Proposta de Emenda Constitucional número 175 – A/ 95.....	34
4.2.2. O Substitutivo do Relator Mussa Demeas.....	36
4.2.3. As Propostas de Reforma Tributária do Governo Federal.....	39
4.2.4. A Proposta de Reforma Tributária do BNDES e do IPEA.....	47
➤ Capítulo 5. Conclusão.....	50
➤ Bibliografia.....	51

Abstract

Firstly, I must point out the organization of Brazilian tax system is based on the reform of 66, in which government decided to give priority to tributes over aggregate value, in spite of cumulative taxes. Moreover, two important taxes were created in this reform: IPI and ICMS. However, this new structure caused many negative effects in the future, such as the loss of financial autonomy of States and Towns.

Due to these deficiencies, the tax system's reform of 88 introduced a different distribution of income in the country, which was in favour of States and Towns. As well as this, new taxes were created and many cumulative taxes were reintroduced in order to face federal government's financial unbalance. I must stress that this measure was regressive and required new adjustment.

Furthermore, in the nineties, the economic environment changed profoundly, due to globalization. Consequently, government must adopt taxes that result in the least amount of distortion on production, exports and investments. As a result, a New Reform has become more necessary than it was.

Resumo

Primeiramente, devemos apontar que a organização do Sistema Tributário Brasileiro ocorreu com a Reforma de 66, quando o governo decidiu priorizar os tributos sobre o valor agregado, em detrimento dos cumulativos. Ademais, criaram-se dois impostos: o IPI e ICMS. Entretanto, esta nova estrutura afetou negativamente as finanças públicas das esferas sub-nacionais.

Devido a estas falhas, a Reforma Tributária de 1988 foi descentralizadora, favorecendo os Estados e Municípios. Além disso, novos impostos foram criados e diversos tributos cumulativos foram reintroduzidos para compensar as potenciais perdas de recursos da União, o que consistiu em um retrocesso.

Além disso, nos anos 90, com a globalização, seria necessário adaptar o sistema tributário ao novo cenário mundial, de modo que não haja distorções na produção, nas exportações e nos investimentos. Consequentemente, uma Nova Reforma tornou-se mais urgente e necessária.

Apresentação

Neste trabalho, estudarei a origem dos problemas do Sistema Tributário, com base na Constituição de 1988, a fim de discutir a necessidade e a viabilidade de reformulá-lo atualmente.

O tema consiste na análise da Reforma Tributária de 1988, abordando-a, adicionalmente, à luz das questões referentes a uma Nova Reforma. Entretanto, para entender a Constituição de 1988 em sua plenitude, discutirei como o aparelho tributário foi organizado a partir da Reforma Tributária de 1966. Adicionalmente, buscarei desvendar o caráter inevitável e urgente das Reformas Tributárias, na medida em que se altera a conjuntura econômica nacional e, mais recentemente, internacional.

Assim sendo, este trabalho será dividido em quatro partes gerais: 1. Conceitos básicos; 2. A Reforma de 66: antecedentes históricos, as medidas adotadas e a crise do Sistema Fiscal Brasileiro; 3. A Reforma de 88: as propostas de reformulação (destacando a da Cretad), as medidas adotadas, os dilemas pendentes e as deficiências atuais do Sistema Tributário decorrentes desta Reforma e, finalmente, 4. A necessidade e as possibilidades de se viabilizar a Reforma Atual: pontos a serem sanados e algumas propostas recentes.

Capítulo 1 - Conceitos Básicos

Sob uma perspectiva teórica, analisarei nesta parte do trabalho o que seria um *sistema tributário ideal*. Embora este sistema não exista na realidade, é possível aproximar um sistema tributário do ideal ao atribuir àquele certas características deste.

Um sistema tributário ideal deve considerar os seguintes conceitos e questões: equidade, progressividade, neutralidade, simplicidade, compatibilidade entre carga tributária e necessidades públicas, proteção ao contribuinte e amenização dos desequilíbrios regionais. De acordo com o conceito de equidade, o ônus tributário deve ser distribuído igualmente entre os indivíduos da sociedade, os quais devem contribuir com uma quantia “justa” para gerar recursos ao governo. Entretanto, a definição desta parcela “justa” pode se basear no “princípio do benefício” ou no “princípio de capacidade de pagamento”, segundo os quais a contribuição é proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público em questão e a contribuição aumenta com o nível de renda, respectivamente.

Tratando-se do conceito da progressividade dos tributos, a idéia básica é que aquele que recebe mais renda deve pagar uma proporção maior de impostos, relativamente aos indivíduos de menor renda. Assim sendo, a alíquota de um imposto progressivo é diretamente proporcional ao nível de renda.

Quanto à neutralidade do sistema tributário, esta se verifica quando o sistema não gera distorções na alocação de recursos, prejudicando a eficiência do sistema. Conforme abordarei a seguir, os impostos cumulativos distorcem os preços relativos, prejudicando a competitividade do país - devido ao aumento dos custos - e comprometendo a eficiência do sistema.

No que tange aos impostos cumulativos ou “em cascata”, estes incidem sobre todas as etapas de produção e distribuição, gerando maiores distorções ao setor produtivo quanto maior for o número de etapas envolvidas no cálculo. Além disso, estes impostos seguem o princípio de origem, incidindo sobre as exportações e não sobre importações. Conseqüentemente, devido a este motivo associado à elevação dos custos, a competitividade dos produtos nacionais em relação aos estrangeiros diminui, o que constitui um quadro problemático num cenário de globalização.

Uma maneira de sanar este problema seria extinguir os impostos cumulativos e, no caso da tributação sobre vendas, substituir os impostos “em cascata” por um imposto sobre o valor adicionado (IVA). O IVA, constituído por uma proporção constante do valor adicionado em cada etapa de produção e distribuição, é um imposto neutro em relação à estrutura organizacional da empresa e não afeta a competitividade de uma indústria. Adicionalmente, ele dificulta a evasão, uma vez que grande parte da receita gerada é arrecadada nos estágios pré - varejistas.

A respeito do conceito de simplicidade, este se refere à facilidade da operacionalização da cobrança do tributo. Neste sentido, o contribuinte precisa entender o que ele está pagando, bem como o governo não pode incorrer em altos custos administrativos ao cobrar, arrecadar e fiscalizar o pagamento dos impostos.

No que se refere à compatibilização entre carga tributária e as necessidades públicas, o sistema tributário ideal precisa suprir as condições para a satisfação das necessidades sociais. Neste sentido, “a carga tributária depende do nível e da natureza das demandas e, conseqüentemente, dos serviços oferecidos à sociedade” (Piscitelli).

No tocante à proteção ao contribuinte, tem-se que deve existir uma garantia de uma “ordem jurídico - tributária estável, com competências, limites e condições bem definidas” (Piscitelli). Em outras palavras, os contribuintes não podem ser surpreendidos, devendo vigorar os princípios da legalidade, da anualidade, da irretroatividade e da previsão orçamentária. Por fim, a última questão a ser considerada num sistema tributário ideal trata da amenização dos desequilíbrios regionais.

Um ponto relevante consiste na existência de dilemas, na medida em que o governo sacrifica um conceito ao optar por outro (Giambiagi & Além). Um exemplo destes dilemas se refere aos impostos indiretos, que apesar de respeitarem o conceito da neutralidade, apresentam um certo grau de regressividade, já que o montante a ser pago por contribuinte não se relaciona diretamente com sua capacidade de pagamento.

Sabendo que o governo precisa enfrentar *trade-offs* ao selecionar seus instrumentos de política tributária/fiscal, as decisões a serem tomadas irão depender fundamentalmente das prioridades do governo, as quais advêm de elementos ideológicos, idiossincráticos e políticos.

Adicionalmente, define-se instrumento tributário como “uma poderosa ferramenta colocada à disposição das autoridades governamentais para impulsionarem o desenvolvimento de determinado país. Além disso, constitui a principal fonte de recursos para o Estado desempenhar suas funções no sistema” (Rezende). Neste sentido, a racionalidade do sistema tributário baseia-se na concessão de suporte ao processo de acumulação. Deste modo, na medida em que este processo avança, a estrutura sócio - econômica é modificada, de maneira que o instrumento tributário tenda a se tornar anacrônico. Daí surge o caráter necessário da reforma tributária¹.

No entanto, deve-se mencionar que nenhuma reforma tributária é realizada sem o estabelecimento prévio de certas diretrizes. A Reforma de 66, por exemplo, era centralizadora, enquanto que a de 88 foi descentralizadora e a atual tende adotar determinados elementos centralizadores.

¹ Quando se fala de reforma tributária, se trata de uma reforma do sistema tributário constitucional, uma vez

Capítulo 2 - As Raízes do Sistema Tributário Brasileiro na Reforma de 1966

Com a elaboração do PAEG (Programa de Ação Econômica do Governo) após o a instauração do governo militar, o objetivo da política econômica passou a ser o combate à inflação, com o intuito de estimular novos investimentos e de criar um novo mecanismo de financiamento de longo prazo. Adicionalmente, o plano propunha realizar reformas que favorecessem a retomada do crescimento econômico. Neste contexto, a elevação da carga tributária visava à redução da demanda e à maior captação de recursos.

Na verdade, quando o Estado mudou o seu papel na medida em que ele próprio passou a arbitrar o processo de crescimento, seu instrumental tornou-se inadequado. Assim, a Reforma Tributária de 66 deveria adequar o sistema tributário à nova situação da economia, em que o Estado desempenhava uma função essencial no processo de acumulação de capital.

De acordo com Fabrício Oliveira, os principais objetivos desta Reforma eram: elevar a captação de recursos financeiros por parte do Estado a fim de combater o déficit público – uma importante fonte da inflação; fazer com que o Sistema Tributário se tornasse um instrumento capaz de promover o crescimento; atenuar as desigualdades regionais e tornar o sistema tributário mais progressivo, penalizando os detentores de maior poder aquisitivo. Adicionalmente, objetivava centralizar os recursos na União, bem como as decisões sobre as aplicações dos recursos estaduais e municipais a fim de torná-las compatíveis com os objetivos da acumulação; e, finalmente, racionalizar o sistema tributário.

Como podemos observar, para o sistema tributário ser um instrumento norteador do processo de acumulação, ele deveria ser mais racional, bem como sujeito a um maior controle por parte da União. Desta forma, a Reforma Tributária de 66 foi caracterizada pela centralização do poder decisório e pela institucionalização do sistema de transferências.

É importante mencionar que classificar a Reforma de 66 como centralizadora consiste em uma *simplificação*. Isto porque a centralização se deve ao **AI-5**, instituído no Governo Militar, em 1968. Com este ato, buscava-se controlar a capacidade de gastos dos

que as bases do sistema tributário são determinadas através da Constituição.

Estados através da redução dos fundos de participação e das transferências às esferas sub-nacionais.

Após a Reforma, no Código Tributário Nacional, a competência dos tributos foi estabelecida da seguinte maneira:

1. Competência da União

- Imposto sobre importações
- Imposto sobre exportações
- Imposto sobre a propriedade territorial - rural
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- Imposto sobre produtos industrializados
- Imposto sobre operações financeiras
- Imposto sobre transportes e comunicações
- Imposto sobre combustíveis e lubrificantes
- Imposto sobre energia elétrica
- Imposto sobre minerais

2. Competência dos Estados

- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
- Imposto sobre a circulação de mercadorias

3. Competência dos Municípios

- Imposto sobre a propriedade territorial urbana
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza

4. Competência das três esferas

- Taxas e contribuições de melhorias

No tocante à organização do sistema, a Reforma de 66 buscou integrar os três sistemas tributários que coexistiam anteriormente. Tais sistemas precisavam estar articulados jurídica e economicamente. Os tributos de mesma natureza deveriam ser consolidados em um tributo e suas bases deveriam ser definidas com exatidão, objetivando adequar o sistema tributário às metas de política econômica. Desta forma, os tributos foram classificados em dois setores: interno e externo e divididos em quatro grupos: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação de bens e impostos especiais. Estas divisões contribuíram com a definição dos campos de ação da política econômica, já que os impostos adquiriram uma funcionalidade inexistente até então. Seguem-se os grupos de impostos que integravam o Código tributário Nacional:

1. Comércio Exterior:

- Imposto de importação
- Imposto de exportação

2. Patrimônio e Renda:

- Imposto sobre a propriedade territorial - rural
- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

3. Impostos sobre a produção e circulação de bens

- Imposto sobre produtos industrializados
- Imposto sobre a circulação de mercadorias
- Imposto sobre operações financeiras
- Imposto sobre serviços de transportes e comunicações
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza

4. Impostos especiais

- Imposto sobre combustíveis e lubrificantes

- Imposto sobre energia elétrica
- Imposto sobre minerais

Dentre as medidas adotadas, destacou-se a extinção de diversos tributos cujos fatos geradores não estavam bem definidos, bem como daqueles que se encontravam descaracterizados de várias formas. Na verdade, tratava-se de uma racionalização dos sistema tributário. Exemplos de impostos extintos: sobre indústrias e profissões, selo (para todas as esferas de governo) , imposto de licença (municipal) e imposto sobre diversões públicas.

Outra medida relevante foi a substituição do IVC (imposto sobre vendas e consignações) pelo ICM (imposto sobre a circulação de mercadorias), sendo ambos estaduais. A causa básica da adoção desta medida é que o IVC gerava distorções econômicas na cadeia produtiva, uma vez que era um *imposto em cascata*, cobrado em todas as etapas de comercialização do produto. Ademais, deve-se apontar que este tipo de imposto incentiva a integração vertical das empresas e eleva as necessidades do capital de giro das firmas. Já o ICM, apesar de ter incidência múltipla, não possuía caráter cumulativo, não estimulando a integração vertical. Quanto à alíquota do ICM, esta era uniforme, não afetando a alocação de recursos e investimentos, favorecendo a desoneração de exportações e dificultando a competição entre os Estados da federação.

Além disso, o Senado Federal passou a ser o responsável pela determinação da alíquota deste imposto, retirando dos Estados a possibilidade de utilizarem o imposto para satisfazer suas necessidades de caixa. Entretanto, esta nova sistemática geraria efeitos negativos sobre as finanças estaduais porque o maior campo de incidência do imposto poderia ser mais que compensado pela menor base de cálculo². Perante este quadro, a alternativa para compensar possíveis perdas de receita era elevar as alíquotas.

No anos posteriores à Reforma de 66, foram reforçados os seguintes movimentos: a) o de centralização de recursos arrecadados na esfera da União, principalmente através da redução dos percentuais de transferência dos fundos de participação; e b) o de ampla concessão de incentivos e subsídios à atividade produtiva.

² A base de cálculo do ICM consistia na diferença de preço em cada etapa do ciclo econômico do produto.

A partir dos anos 70, evidenciou-se que os incentivos à produção deterioravam a receita pública consideravelmente. Assim sendo, criou-se o PIS/PASEP, a fim de ampliar a geração de recursos para o financiamento de investimentos públicos de longa maturação através da utilização de uma fonte de arrecadação inicialmente extra – orçamentária e, portanto, exclusiva para a dotação proposta em sua origem, a exemplo do FGTS. No entanto, na medida em que a base de incidência das contribuições se estendeu ao faturamento das empresas, o PIS/PASEP representou um retrocesso - do ponto de vista da “modernização do sistema” - devido à sua natureza cumulativa.

Nos anos seguintes à Reforma, a carga tributária elevou-se bastante, passando de 19,1% do PIB em 1965 para 25,2% do PIB em 1975. Ademais, a economia brasileira retomou seu crescimento a partir de 1968 devido às reformas instrumentais e à existência de amplas margens de capacidade ociosa do parque industrial. A aceleração econômica, por sua vez, “escondia” as falhas do novo modelo adotado. Embora os Estados e Municípios tivessem suas finanças deterioradas e se endividassem cada vez mais, eles confiavam que teriam acesso aos benefícios provenientes do crescimento econômico do país.

Com o fim do “Milagre Econômico” em 1974, iniciou-se a crise brasileira, a qual foi determinada por questões estruturais. Com isso, a carga tributária passou a declinar, de modo que o Estado se tornasse incapaz de financiar o crescimento econômico. Um outro fator agravante é que os Estados e Municípios passaram a reivindicar uma maior participação na distribuição do “bolo tributário”. Deste modo, nota-se que o “Sistema Tributário tornara-se anacrônico, necessitando urgentemente de uma reforma de profundidade” (Oliveira).

Em 1985, com o fim do Regime Militar, surgiu a possibilidade de redefinir os fins da sociedade, bem como de realizar *reformas estruturais*. Assim, o Colégio Eleitoral indicou Tancredo Neves, o candidato da oposição ao Regime, para assumir o cargo de Presidente da República, com o compromisso de convocar o Congresso Nacional a fim de elaborar uma nova Constituição para o país.

No que se refere à área tributária e fiscal, realizaram-se as seguintes alterações: o orçamento do país tornou-se um pouco mais transparente, os Estados e Municípios fortaleceram-se financeiramente, aprovou-se um pacote tributário cujos objetivos eram

financiar o déficit público, implantar a progressividade do Imposto sobre a Renda e obter recursos para financiar novos programas sociais.

A Reforma de 88 deveria corrigir as distorções do Sistema Tributário que não foram sanadas com a Reforma de 66. Dentre as questões a serem enfrentadas, destacam-se: a necessidade de recompor a receita pública, uma vez que a carga tributária havia se reduzido consideravelmente; a recuperação do equilíbrio da federação através do fortalecimento financeiro das esferas sub – nacionais; a utilização do aparato tributário com o intuito de promover justiça social e a concessão de maior transparência à questão orçamentária, a fim de defender os contribuintes dos abusos dos governantes.

Capítulo 3 - A Reforma Tributária de 1988

Item 3.1 - Algumas propostas reformistas dos anos 80

A partir de 1986, inúmeras propostas de reforma do Sistema Fiscal foram divulgadas na imprensa e, dentre elas, destacaram quatro: a proposta da Comissão Afonso Arinos, a do Instituto de Advogados de São Paulo e a da Associação Brasileira de Direito Financeiro (Iasp/ABDF) e a da Comissão de Reforma Tributária e Administrativa (Cretad).

A *proposta do Iasp/ABDF e a da Comissão Afonso Arinos* não defendiam alterações na essência do formato tributário, embora ambas sugerissem a criação de novos impostos e contribuições nas três esferas de governo. As duas propostas mencionavam que era necessário criar um tributo, de competência da União, o qual incidiria sobre o consumo de bens especiais, que seriam enumerados por lei. Além disso, elas apontavam a criação de um imposto, de competência estadual, que incidisse sobre as doações e transmissões *causa mortis* de quaisquer bens e valores. Apesar de terem a vantagem de se preocupar com a questão da seletividade da tributação indireta e com a tributação sobre o patrimônio, estas propostas não se mostravam capazes de solucionar as diversas falhas do Sistema Tributário Brasileiro.

Tratando-se da *proposta da Cretad*, criada em 1985 pelo Ministério do Planejamento, esta possuía dois objetivos. Um deles era modernizar o aparato fiscal, tornando o sistema tributário mais progressivo, mais eficiente e menos fragmentado e fortalecer financeiramente as esferas sub - nacionais. Já o outro objetivo era elevar a capacidade de gasto do Estado, uma vez que esta fora comprometida com a recessão e com os custos relacionados aos serviços da dívida pública interna.

Com o intuito de atingir os objetivos acima, a proposta foi dividida em quatro capítulos básicos. O primeiro abordava o sistema de tributação da renda e do patrimônio e propunha tornar o sistema tributário mais progressivo, com um maior grau de equidade, além de ampliar a capacidade de arrecadação do Estado através do aumento das bases de tributação já existentes e da criação de novos tributos. Para isso, o Imposto de Renda deveria se tornar abrangente, sendo os rendimentos do trabalho e do capital tratados da mesma maneira e levados à tabela progressiva do imposto; seria necessário criar um

imposto sobre o patrimônio líquido, sobre as heranças e doações e um adicional sobre o Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas que seria apropriado pelos Estados e, por fim, transferir a competência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) para os Estados.

O segundo capítulo tratava da tributação de bens e serviços e suas metas eram simplificar e modernizar os tributos, ampliar a autonomia dos Estados e Municípios e tornar os impostos neutros em relação ao comércio exterior e ao processo de investimento. Para tanto, defendia-se a extinção do IPI e a criação de impostos federais sobre fumo, bebidas e veículos automotores; a criação de um imposto municipal sobre o comércio varejista de combustíveis líquidos e gasosos; a substituição do ICM de dos demais impostos indiretos - com exceção dos impostos sobre o comércio exterior, sobre operações financeiras e sobre produtos industrializados - por um imposto ampliado sobre o valor agregado³; a extinção do salário - educação e do Finsocial e a criação de um adicional temporário do Imposto sobre o Valor Agregado⁴.

Quanto ao terceiro capítulo, este se dedicava às mudanças das relações entre as esferas de governo e dos sistemas de transferências de recursos. Seria necessário criar mecanismos capazes de atenuar os desníveis existentes entre as bases econômicas e tributárias regionais. Dentre outras medidas, propunha-se criar o Fundo de Equalização dos Estados (FEE) e o dos Municípios (FEM), cujos recursos decorreriam de deduções da receita da União e elaborar um Fundo Social cujo objetivo seria financiar os gastos sociais dos Estados e Municípios, complementando os Fundos de Equalização. Além disso, propunha-se criar um fundo coletivo a partir da fusão do FGTS com o PIS/PASEP ; e, finalmente, transferir os recursos do Finsocial e do salário - educação para o programa de descentralização.

O último capítulo discutia a questão da descentralização e a da concessão de novas funções aos Estados e Municípios. Desta forma, sugeria a criação do Fundo de Descentralização, cuja função seria repassar recursos temporariamente aos Estados e Municípios até que estes executassem eficientemente as atividades selecionadas para a

³. O “bolo tributário” originário da arrecadação deste imposto seria distribuído entre os Estados e Municípios, ao quais receberiam 75% e 25% do total, respectivamente. Ademais, a sistemática de incidência adotada seria o princípio do destino, ao invés do da origem (que balizava a incidência do ICM).

descentralização. Os recursos deste fundo seriam provenientes do FINSOCIAL e do Salário - Educação – os quais seriam cobrados sob a forma de um adicional do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) a ser criado – e do Fundo de Assistência Social. Em última instância, a finalidade deste fundo seria fortalecer as esferas sub – nacionais no âmbito político, a partir da transferência gradual dos encargos e recursos da União.

Segundo Oliveira, a proposta da Cretad poderia corrigir a estrutura tributária brasileira ao retomar os princípios da equidade e do federalismo no país, conceder maior autonomia às esferas sub – nacionais e ampliar seus recursos, tornar os mecanismos e instrumentos mais transparentes, reduzir o número de tributos indiretos e ao combater a tributação *em cascata*. No entanto, o autor aponta também alguns problemas desta proposta, entre os quais se destaca a profunda integração das medidas sugeridas. Explicando melhor, se cada medida fosse analisada separadamente das demais, haveria um grande risco de gerar polêmicas e controvérsias a respeito de outras questões, o que poderia inviabilizar a proposta em geral.

Um exemplo destas controvérsias se refere à criação do IVA, cuja incidência seria a do princípio do destino. Caso esta medida fosse avaliada isoladamente, ela poderia ser refutada pelos Estados produtores de minerais ou de recursos energéticos em geral, uma vez que estes seriam prejudicados se não recebessem uma indenização. Outro problema referente à criação do IVA é que como este seria cobrado no Estado consumidor, a sonegação deste imposto seria facilitada. Diante disso, a fiscalização deveria ser ainda mais eficaz que o necessário.

⁴ Este adicional temporário do IVA seria arrecadado pela União e utilizado para financiar um programa de

Item 3.2 - Análise do Substitutivo aprovado em 1987

Tendo em vista o conteúdo das propostas de Reforma Tributária, analisarei, a seguir, o Substitutivo aprovado pela Comissão de Sistematização em Novembro de 1987, o qual avançou consideravelmente no sentido da descentralização da receita tributária a partir do aumento das transferências de recursos da União para as esferas sub – nacionais e da nova divisão de competências entre as três esferas de governo. Baseada no Substitutivo, a divisão de competências passaria a ser a seguinte:

1. Competência da União

- Imposto sobre importações
- Imposto sobre exportações
- Imposto sobre a propriedade territorial - rural
- Imposto sobre a renda
- Imposto sobre produtos industrializados
- Imposto sobre operações financeiras
- Imposto sobre grandes fortunas

2. Competência dos Estados

- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
- Imposto sobre a circulação de mercadorias
- Imposto sobre combustíveis e lubrificantes
- Imposto sobre energia elétrica
- Imposto sobre minerais
- Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicações
- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações
- Imposto Adicional sobre o Imposto de Renda

3. Competência dos Municípios

descentralização de encargos para os Estados e Municípios.

- Imposto sobre a propriedade territorial urbana
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza
- Imposto sobre a transmissão *inter vivos*
- Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis
- Contribuição de custeio pelo uso do solo urbano

Analisando a redefinição das competências, observa-se que grande parte dos impostos federais passaram a ser estaduais e municipais, gerando um aumento da autonomia desta esferas.

No tocante aos problemas do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), estes foram discutidos no Substitutivo de 1987, mas não foram solucionados até hoje, constituindo um dos temas da Reforma atual – como veremos adiante. Um destes problemas refere-se ao critério de cobrança do ICM, o qual era e é baseado no princípio da origem, ou seja, o imposto é cobrado no Estado produtor. Embora a adoção deste princípio favorecesse os Estados mais desenvolvidos, as regiões menos desenvolvidas o preferiram ao princípio do destino, segundo o qual o imposto seria cobrado no Estado consumidor. A razão desta opção é que se priorizou o conforto decorrente da transferência de recursos, em relação à responsabilidade de administrar o imposto.

Além do caso do ICM, verificou-se uma preferência dos Estados, principalmente os da Região Norte – Nordeste, pela transferência de recursos no caso do IPI, uma vez que foi negada a proposta de diminuir a competência federal no tocante à cobrança deste imposto. Argumentava-se que a transferência federal da receita do IPI geraria mais recursos aos Estados que a ampliação da cobrança deste imposto.

Sabendo que os Estados da Região Sul – Sudeste participavam muito pouco do sistema de transferências, estes não concordaram com o projeto de reforma em análise. Ademais, os Estados exportadores de bens industrializados, principalmente o Rio Grande do Sul, reivindicavam suas perdas, uma vez que eles deveriam conceder crédito ao Estado produtor de um tributo que não fora arrecadado. Devido a estas queixas, foi negociado que 10% da receita federal do IPI deveria ser distribuída entre os Estados, sendo a transferência proporcional à participação do Estado na exportação de produtos industrializados.

Infere-se que todas estas medidas contribuíram com o agravamento da situação da União, bem como mantiveram os marcantes desníveis existentes entre as bases tributárias regionais. Estas conseqüências ainda se manifestam atualmente, conforme estudaremos a seguir.

Ilustrando a delicada situação da União, o quadro seguinte compara o montante de suas perdas com o PIB, considerando o ano de 1985 como ano base:

Quadro I

Nível de Governo	Situação Vigente (1993)		Situação Proposta Estimada		Impacto Esperado	
	Distribuição	Em % do PIB	Distribuição	Em % do PIB	Varição Relativa	Varição Recursos Em % do PIB
União	44,6	6,75	36,5	5,7	-15,6	-1,05
Estados	37,2	5,63	40,7	6,36	12,9	0,73
Municípios	18,2	2,75	22,8	3,56	29,5	0,81
Total	100	15,13	100	15,62	3,2	0,49

Fonte: Rezende, F. & Afonso, J.R.R. "A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituinte", *Texto para a discussão interna do IPEA*, 1987. Tabela nº 2, página 50.

Analisando o quadro acima, tem-se que a participação da União no "bolo tributário" se reduziria de 45% para 36%, enquanto que a dos Estados e Municípios se elevaria de 37% e 18% para 41% e 23%, respectivamente.

Um problema adicional, já discutido em 87 e que se mantém até hoje, trata da falta de definição dos caminhos para a redefinição das funções das três esferas de governo. Não bastava redistribuir recursos financeiros em benefício das esferas sub – nacionais sem definir claramente seus usos e aplicações. Afinal, o avanço proporcionado pela descentralização seria em vão se os recursos transferidos fossem absorvidos em custos administrativos e na realização de negócios articulados exclusivamente a interesses políticos. Segundo Rezende, o problema de descentralização dos encargos é sustentado pela desigual distribuição da receita tributária entre Estados e Municípios.

De acordo com Oliveira, " a busca de um federalismo integrado e cooperativo resultou na Constituição de um federalismo em que a fragilidade de uma das pernas do tripé

poderia comprometer a sua reestruturação”. Como veremos no item 3.5, referente à questão do federalismo, com a Reforma Tributária de 88, o Governo Federal saiu prejudicado, ao contrário dos Estados e Municípios.

Item 3.3 - A Reforma de 1988

Resumidamente, os objetivos básicos da Reforma Tributária de 1988 eram ampliar a autonomia financeira das unidades da Federação e tornar mais justa a distribuição do ônus fiscal entre os contribuintes. Neste sentido, deve-se mencionar que o ICMS – variante do antigo ICM – tornou-se seletivo na medida em que sua alíquota passou a se diferenciar conforme o grau de essencialidade dos bens e serviços.

Além destes objetivos, buscava-se também simplificar o sistema tributário através da redução do número de impostos e da redefinição das competências tributárias e elevar a produtividade fiscal a partir da substituição dos tributos “em cascata” pelos tributos sobre o valor adicionado.

Buscando atingir estas metas, a Constituição de 88 promoveu uma elevação das transferências intergovernamentais em benefício dos Estados e Municípios e uma ampliação da base de incidência do ICM, o qual passou a ser denominado de ICMS. Incorporaram-se à sua base de cálculo os antigos impostos únicos (sobre combustíveis, minerais e energia elétrica) e os impostos sobre serviços de transporte e telecomunicações.

Havia também a intenção de incorporar o Imposto sobre Serviços ao ICMS, bem como de modificar o critério de cobrança deste imposto através da adoção do princípio de destino (segundo o qual a tributação seria sobre o consumo, desonerando as exportações externas e internas). Porém, tal intenção foi recusada, de modo que se mantivessem as “compensações previstas” (Dain, S. & Menandro, P. F.), baseadas na criação de tributos desnecessários. Esta questão repercute na análise a respeito da Nova Reforma Tributária, já que ela não foi solucionada devidamente nos anos 80.

No que tange à União, as mudanças da tributação sobre a renda e das contribuições sociais foram as principais medidas para promover a elevação da carga tributária federal. Quanto à tributação sobre a renda, esta foi simplificada e se tornou mais progressiva a partir da redução de incentivos, subsídios e restituições à pessoa física, e de outras modificações na legislação do Imposto sobre a Renda (IR). No entanto, as medidas adotadas não foram capazes de sanar as dificuldades orçamentárias da União⁵. Assim sendo, ampliou-se a base de tributação indireta nos níveis federal e estadual. No âmbito federal, criaram-se novos

impostos, como o FINSOCIAL⁶, e elevou-se a importância do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Já na esfera estadual, as alíquotas do ICM foram elevadas e sua base, ampliada.

Segundo Giambiagi & Além, as medidas adotadas para enfrentar o agravamento do desequilíbrio fiscal e financeiro crônico da União geraram uma piora da qualidade da tributação, uma vez que o governo central reintroduziu certos tributos cumulativos na forma de contribuições sociais. Conforme já foi mencionado anteriormente, a tributação “em cascata” prejudica a produção nacional e, por isso, continuará em pauta na análise acerca de uma Nova Reforma Tributária.

Além disso, é preciso mencionar que as tentativas de elevar a carga tributária falharam ao longo dos anos 80. Apenas em 1985 e em 1986, anos de recuperação da economia e de controle da inflação, a carga aumentou.

⁵ É relevante apontar que, para a pessoa jurídica, se mantiveram os incentivos fiscais – principalmente para as sociedades de investimento.

⁶ O FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social - seria custeado com a utilização de recursos provenientes da contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas (que vendem mercadorias), instituições financeiras e seguradoras, além de recursos da União.

Item 3.4. - As inovações no Sistema Tributário Brasileiro

Teoricamente, as finalidades das inovações mais importantes consistiam em diminuir a regressividade potencial do sistema tributário. Criticavam-se a elevada participação do ICM, com alíquota única, na arrecadação tributária; o fato de que os setores oligopolizados repassavam aos seus preços parte do IR, cuja participação era considerável; a baixa progressividade do IR das Pessoas Físicas e a insuficiente tributação sobre o patrimônio pessoal. Sabendo desta críticas, nota-se que o sistema tributário precisava se tornar mais progressivo, sendo necessário inovar do ponto de vista técnico, a partir do aperfeiçoamento do instrumental, e do ponto de vista estrutural, com a finalidade de aprimorar a situação financeira dos Estados e Municípios.

No tocante às *inovações técnicas da União*, esta continuou com a competência dos impostos sobre o Comércio Exterior, IPI, IR e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Porém, perdeu a competência sobre cinco impostos: Imposto sobre serviços de comunicações, sobre a produção, circulação, distribuição de lubrificantes líquidos e gasosos e de energia elétrica, o Imposto sobre Extração, Circulação, Distribuição e Consumo de Minerais e o Imposto sobre Serviços de Transporte. Ademais, a União passou a compartilhar uma parcela do IR com os Estados. Apesar destas perdas, o governo federal adquiriu a competência de um novo imposto – o Imposto sobre Grandes Fortunas, cujo objetivo era tributar o patrimônio pessoal e, assim, reduzir o grau de regressividade do sistema.

Uma explicação plausível para a extinção dos impostos únicos baseia-se no fato de que a maior demanda por estes impostos estava vinculada ao financiamento de projetos estatais de infra-estrutura, ou seja, à implantação de novos setores. No entanto, nos anos 80, uma vez que tais setores já haviam sido implantados, a demanda por impostos únicos foi reduzida. Além disso, deve-se apontar que a extensão da base tributável do ICM, ao incorporar a tributação sobre estas atividades, seria benéfica, basicamente por evitar a cumulatividade e permitir a seletividade dos bens e serviços, tornando o sistema menos regressivo.

Quanto às *inovações técnicas dos Estados*, destacou-se a expansão da base do ICM. Caso o IPI e o ISS – Imposto sobre Serviços – fossem extintos e incorporados ao ICM, este

corresponderia ao imposto sobre o valor agregado puro (IVA), constituindo o único tributo sobre o consumo de bens e serviços, nos moldes do Padrão Europeu. Embora esta proposta não fosse aceita porque reduziria a arrecadação federal e municipal, ela continua em pauta na discussão atual na medida em que proporcionaria uma simplificação do sistema, tornando-o mais eficaz e eficiente.

Além do ICM, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) teve sua base ampliada, passando a abranger todos os bens e direitos transmitidos *causa mortis* ou gratuitamente. De certa forma, a aprovação desta proposta contribuiu com a simplificação do sistema e evitou a criação de um novo imposto.

Adicionalmente, os Estados passaram a ter direito a um percentual adicional do Imposto de Renda pago à União, por pessoas físicas e jurídicas, incidente sobre ganhos e rendimentos de capital e lucros. Apesar de contribuir com a situação financeira dos Estados, esta inovação técnica foi problemática porque incentivou disputas interestaduais (uma vez que a proposta aprovada não era obrigatória para todos os Estados) e prejudicou a operacionalidade do sistema devido à progressividade do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e da existência de contribuintes com rendimentos em várias cédulas.

Tratando-se das *inovações técnicas dos Municípios*, o ITBI estadual, cujos custos administrativos são ínfimos, tornou-se municipal e foi criado um imposto sobre a venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos (exceto o óleo diesel).

Em linhas gerais, a estrutura tributária brasileira de 1988 representou um avanço em relação à estrutura anterior devido à racionalização da tributação indireta, à seletividade do novo ICMS, entre outras medidas. Porém, gerou muitas deficiências, as quais serão abordadas detalhadamente em capítulos posteriores.

O quadro seguinte nos permite comparar a estrutura tributária brasileira de 1966 com a de 1988:

Quadro II

Estrutura anterior	Constituição de 88
<i>1. Impostos</i>	<i>1. Impostos</i>
Importação	Importação
Exportação	Exportação
Renda	Renda
Propriedade Territorial Rural	Propriedade Territorial Rural
Produtos Industrializados	Produtos Industrializados
Operações Financeiras	Operações Financeiras
Transportes Rodoviários	Grandes Fortunas
Serviços de Comunicações	Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação
Combustíveis Lubrificantes	Circulação de Mercadorias e Serviços
Energia Elétrica	Veículos Automotores
Minerais	Propriedade Territorial Urbana
Circulação de Mercadorias	Transmissão de Imóveis <i>Inter Vivos</i>
Transmissão de Bens Imóveis	Vendas a Varejo de Combustíveis
Veículos Automotores	Serviços de Qualquer Natureza
Propriedade Territorial Urbana	
Serviços de Qualquer Natureza	
<i>2. Taxas</i>	<i>2. Taxas</i>
<i>3. Contribuições de Melhorias</i>	<i>3. Contribuições de Melhorias</i>

Fonte: Oliveira, F. A. *Crise, reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*. Capítulo IV, Quadro 1,

Página 103.

Embora a estrutura tributária de 1988 contasse com um menor número de impostos se comparada com a estrutura anterior, na prática nenhum imposto fora excluído. Na verdade, seis impostos se fundiram em um – ICMS – e foram criados mais três. A incorporação dos impostos indiretos ao ICMS facilitou a administração e a fiscalização tributária.

Item 3.5 - A questão do federalismo

Conforme foi mencionado anteriormente, além da simplificação do sistema tributário nacional, era preciso também recuperar o equilíbrio federativo do país através da ampliação da autonomia das esferas sub – nacionais, da descentralização de recursos tributários e da redefinição dos encargos das três esferas de governo. O quadro seguinte ilustra as mudanças que ocorreram na distribuição das competências tributárias com a Reforma de 88:

Quadro III

A Distribuição das Competências Tributárias	
Anterior	Constituição de 88
<i>União</i>	<i>União</i>
Importação Exportação Renda Propriedade Territorial Rural Produtos Industrializados Operações Financeiras Transportes Rodoviários Serviços de Comunicações Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica Minerais Taxas e Contribuições de Melhorias	Importação Exportação Renda Propriedade Territorial Rural Produtos Industrializados Operações Financeiras Grandes Fortunas Taxas e Contribuições de Melhorias
<i>Estados</i>	<i>Estados</i>
Circulação de Mercadorias Transmissão de Bens Imóveis Veículos Automotores Taxas e Contribuições de Melhorias	Circulação de Mercadorias e Serviços Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação Veículos Automotores Taxas e Contribuições de Melhorias
<i>Municípios</i>	<i>Municípios</i>
Propriedade Territorial Urbana Serviços Taxas e Contribuições de Melhorias	Propriedade Territorial Urbana Serviços Transmissão de Bens Imóveis <i>Inter Vivos</i> Venda de Combustível a Varejo Taxas e Contribuições de Melhorias

Fonte: Oliveira, F. A. *Crise, reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*. Capítulo IV, Quadro 3,

Página 115.

Como podemos observar, a distribuição de competência na estrutura tributária de 1988 foi mais equilibrada que a da estrutura anterior, indicando que se concedeu maior autonomia aos poderes locais para tributar. Entretanto, é necessário fazer uma ressalva no que se diz respeito a este ponto: a maior autonomia dos Estados e Municípios não poderia, e nem pode, sobrepor-se aos interesses prioritários do país. Uma maneira de evitar possíveis choques entre os interesses federativos seria dividir a competência para instituir e administrar os principais impostos do país.

Apesar deste avanço na distribuição de competência, as esferas sub – nacionais não conseguiram autonomia para criar impostos, nem para definir as alíquotas de seus tributos.

Quanto à redistribuição do “bolo tributário”, optou-se por ampliar as transferências de recursos provenientes do IPI e do IR aos Estados e Municípios⁷. Mas, como os Estados mais pobres seriam favorecidos devido ao critério de distribuição adotado, foi aprovada a constituição de um fundo, alimentado com 10% do IPI, que beneficiasse os Estados exportadores de bens manufaturados, isentando suas vendas externas da tributação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes e Comunicações. Assim como pudemos notar na análise do Substitutivo de 1987, a União perdeu muitos recursos e sua competência passou a se restringir a apenas dois impostos relevantes: o IPI e o IR. Com a fragilização do Governo Federal, os Estados mais pobres – dependentes das transferências – poderiam ser prejudicados também. Assim como poderia faltar recursos para o Fundo de Participação dos Estados e Municípios caso o IPI começasse a concorrer com o ICMS, de competência estadual. O quadro IV, a seguir, ilustra a participação de cada esfera de governo no total arrecadado pelo principais impostos:

⁷ O quadro V ilustra este fato

Quadro IV

Principais Impostos e Participação por esferas de governo (%)						
Esferas de Governo	Antes da Constituição de 88			Depois da Constituição de 88		
	Federal	Estadual	Municipal	Federal	Estadual	Municipal
<i>1. Federal</i>						
IR	67	16	17	53	24,5	22,5
IPI	67	16	17	43	32	25
Importação	100			100		
Obrigações Financeiras (IOF)	100			100		
<i>2. Estadual</i>						
ICMS		80	20		75	25
Único Energia Elétrica	30	50	20			
Único Cont. e Lubr.	40	40	20			
Único s/ Minerais	10	70	20			
S/ Serviços de Transportes	30	50	20			
S/ Serviços de Comunicações	100					
Veículos Automotores (IPVA)		50	50		50	50
Transmissão		50	50		100	
IR adicional					100	
<i>3. Municipal</i>						
Serviços (ISS)			100			100
Propriedade Territorial Urbana			100			100

Fonte: Giambiagi & Além. *Finanças Públicas*. Quadro 7.2, página 195.

Quadro V

Implantação dos Novos Percentuais dos Fundos (em %)						
	1988	1989	1990	1991	1992	1993
FPE	18	19	19,5	20	20,5	21,5
FPM	20	20,5	21	21,5	22	22,5
Fundo Financiamento Produção NO/NE/CO	3	3	3	3	3	3
Fundo de Exportação		10	10	10	10	10
Estados		7,5	7,5	7,5	7,5	7,5
Municípios		2,5	2,5	2,5	2,5	2,5

Fonte: Rosa, J.R.G. *Impacto Financeiro da Reforma Tributária nos Recursos Disponíveis da União, Estados e Municípios*.

Como podemos verificar, a ampliação dos recursos destinados aos Estados e Municípios ocorreu gradualmente nos anos seguintes à Reforma. Apesar da ampliação dos recursos tributários nas mãos das esferas sub - nacionais, estas continuaram financeiramente frágeis.

Item 3.6. - Os problemas do Sistema Tributário Brasileiro

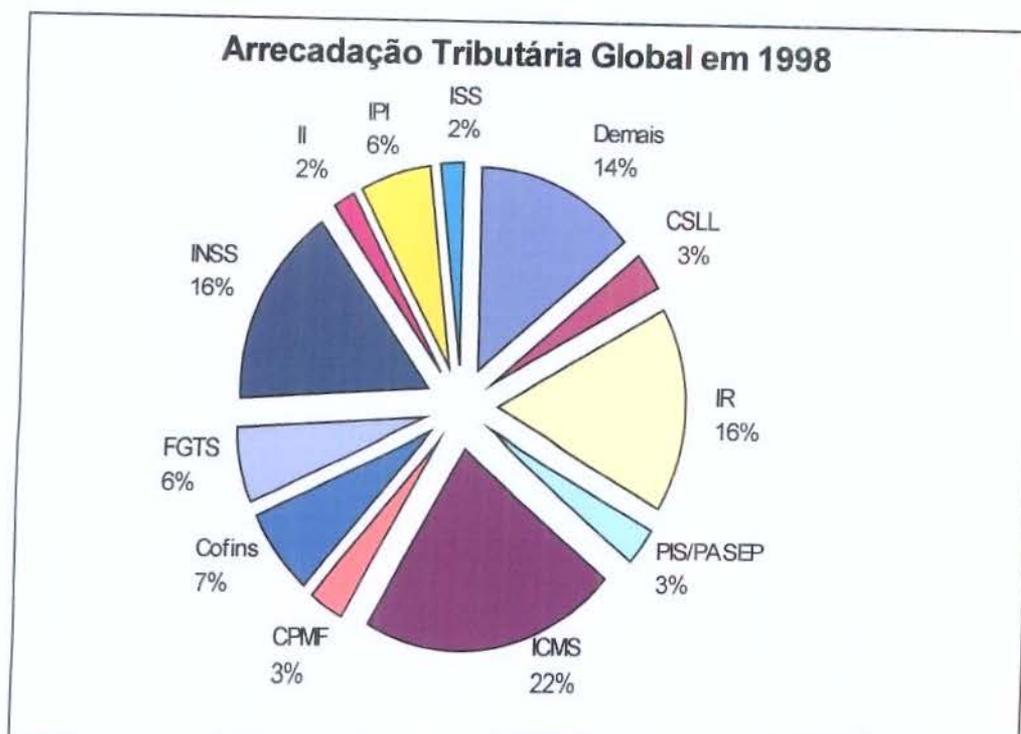
Atualmente, uma das falhas do nosso sistema tributário é o *excessivo nível da carga tributária agregada*, tendo em vista que o Brasil é um país de nível de renda médio. Ilustrando esta idéia, constatou-se que o nível de tributação do Brasil é superior aos dos demais países latino - americanos, sendo da mesma ordem do dos EUA e até mesmo maior que o do Japão. O correto seria que os países de maior renda tivessem uma carga tributária superior a dos países de menor renda. Assim, infere-se que há uma pressão tributária sobre a população brasileira.

Além disso, há um problema referente à composição da carga tributária brasileira, o qual contribui com a *falta de equidade*. Na verdade, a participação dos tributos sobre a renda, principalmente das pessoas físicas, e dos tributos sobre o patrimônio é muito baixa, de modo que o sistema seja bastante regressivo. Em contrapartida, os tributos sobre bens e serviços possuem elevada participação na arrecadação total, agravando a regressividade do sistema. Estes tributos indiretos prejudicam os indivíduos mais pobres, e não os mais ricos (como deveria ser). Ademais, deve-se citar que a Reforma Tributária de 1988, ao invés de solucionar este problema, o agravou. O quadro seguinte ilustra a má composição da carga tributária brasileira no período compreendido entre 1980 e 1996, enquanto o gráfico I mostra a desigual distribuição da carga tributária global de 1998:

Quadro VI

Natureza da Receita (em % da Receita Total)	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
Tributos sobre o Comércio Exterior	2,86	1,66	1,35	1,65	1,59	1,74	1,75	2,58	1,87
Tributos sobre Bens e Serviços	43,55	38,23	49,06	49,96	47,61	47,74	51,83	46,81	45,96
Cumulativos	10,9	5,7	10,89	12,11	9,97	11,46	17,2	13,11	13,16
Outros	32,65	32,53	38,17	37,85	37,64	36,28	34,64	33,7	32,78
Tributos sobre o Patrimônio	1,09	0,71	0,96	2,12	1,43	1,04	1,33	2,7	3,06
Tributos sobre a Renda	12,28	21,31	19,72	16,54	19,65	18	16,12	19,33	17,79
Tributos sobre a Mão - de - Obra	30,32	29,84	25,38	24,06	25,16	26,9	24,58	24,41	26,58
Demais	9,91	8,26	3,54	5,67	4,57	4,68	4,39	4,16	4,76
Total	100								
Diretos	46,78	54	45,4	44,05	45,32	45,98	43,78	45,34	47,1
Indiretos	53,22	46	54,6	55,95	54,68	54,22	56,22	54,66	52,9

Gráfico 1



Fonte: Revista do BNDES, Rio de Janeiro, V. 7, N. 13, Junho de 2000.

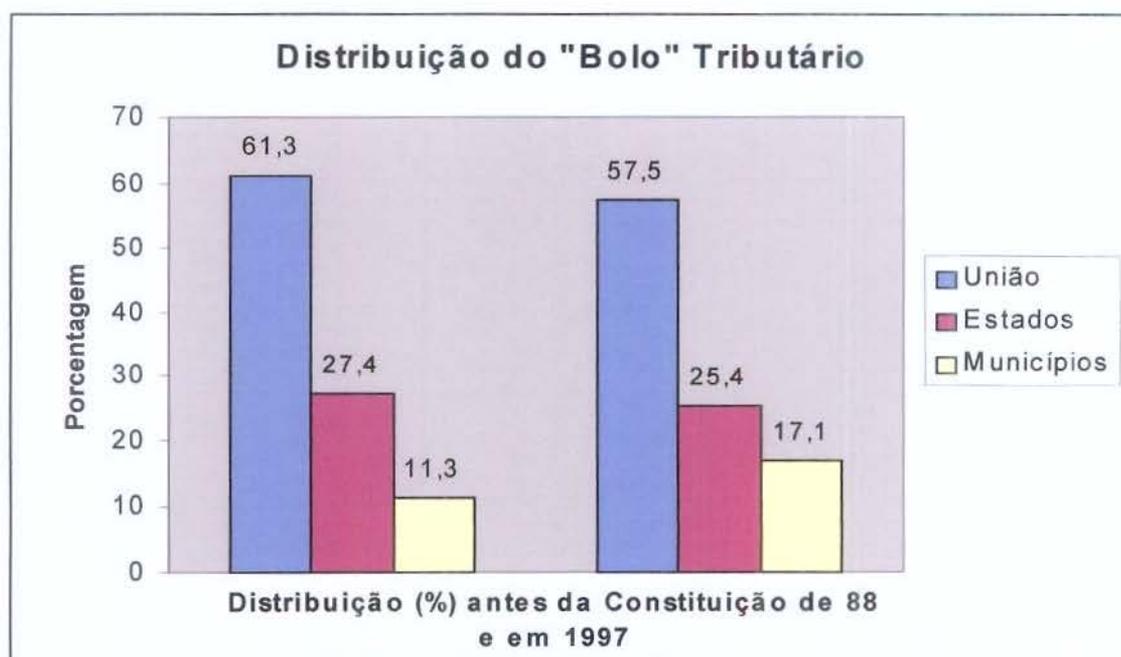
Uma falha adicional da estrutura tributária brasileira, que também pode ser visualizada no quadro IV, é a marcante presença dos tributos cumulativos. Os tributos “em cascata” são transferidos integralmente para o preços dos produtos nacionais e não podem ser recuperados. Este tipo de tributação torna os produtos nacionais mais caros, se comparados com seus similares importados. No mercado externo, este mesmo produto também se torna mais caro, onerando as exportações brasileiras e prejudicando a competitividade do país.

Apesar disso, a Reforma de 1988 reintroduziu alguns tributos cumulativos, principalmente na forma de contribuições de competência federal. Argumentou-se que estes tributos eram vantajosos porque eram mais fáceis de arrecadar e não estavam sujeitos a partilha com as esferas sub – nacionais. Assim, nota-se que embora a Reforma de 1988 objetivasse combater a tributação “em cascata”, ela acabou incentivando-a, onerando a

competitividade do país⁸, com a finalidade de atenuar os desequilíbrios financeiros da União.

Como podemos observar no gráfico abaixo, a distribuição do “bolo” tributário em 1997 continuou se concentrando na União, similarmente ao período anterior à reforma. De acordo com Oliveira, “a reação do Governo Federal à perda de recursos imposta pelo processo de descentralização da nova Constituição terminou mutilando e tornando ainda mais complexo e injusto o sistema, sem que tenha resolvido os seus desequilíbrios financeiros. Neste processo, desrespeitaram-se vários princípios de defesa dos contribuintes contra as investidas governamentais, com o uso de abusivas Medidas Provisórias, instalando-se a incerteza e a imprevisibilidade no seio da sociedade”.

Gráfico 2



Fonte: Bordin, L.C.V. “Reforma Tributária : Avaliação da Proposta do Ministério da Fazenda”, *Estudos Econômicos – Fiscais – DEE*, ano 4, número 1, Junho de 1998.

No que se diz respeito à tributação de bens, o IPI e o ICMS se afastaram do ideal. Cabe assinalar que o ideal seria um tributo sobre o valor adicionado, de boa qualidade, o

⁸ É importante apontar que esta perda de competitividade tornou-se ainda mais grave com o maior grau de abertura da economia brasileira, a partir dos anos 90.

qual taxaria similarmente os produtos nacionais e importados e desoneraria a exportações de seu peso. Quanto ao IPI, sua estrutura de alíquotas prejudica a competitividade do produto nacional em relação ao importado. Ademais, este imposto proporciona altos custos administrativos para o Governo e para os contribuintes na medida em que, por exemplo, exige vários níveis fiscais para a escrituração.

No tocante ao ICMS, sua legislação abre espaço para guerras fiscais entre os Estados e para a sonegação, além de dificultar a desoneração de bens de capital e de exportações. Dentre os problemas do ICMS, os mais graves são: sua grande complexidade; a diferenciação de suas alíquotas por produto e Estado de origem ou destino; a diferenciação de suas alíquotas entre operações internas (maiores) e interestaduais (menores), estimulando o “passeio das notas fiscais” segundo o qual as vendas internas são metamorfoseadas em operações interestaduais para reduzir o imposto devido⁹.

Além destes problemas, há também a proliferação de isenções, as reduções de base de cálculo, créditos presumidos e diferimentos e sua titularidade estadual, com diferenciações que estimulam conflitos horizontais (cobranças na origem ou no destino, guerras fiscais) e verticais (isenções nas exportações, impossibilidade de harmonização em processos de integração regional e de globalização). Apesar das guerras fiscais atraírem investimentos para os Estados que mais concedam incentivos, o que se observa no médio e longo prazo é uma deterioração das finanças estaduais devido à redução não uniforme (do ponto de vista dos contribuintes) da carga tributária.

Mais uma vez, constata-se que a Reforma de 1988 não resolveu esses problemas, de maneira que eles devam ser abordados na discussão acerca de uma Nova Reforma Tributária. Segundo Oliveira, “apesar das mudanças introduzidas com a nova Constituição, o sistema não somente permanece repleto de distorções como revela, ao contrário do pretendido, ter-se caminhado no sentido de aumentar a desordem fiscal do país”.

⁹ A diferenciação das alíquotas internas e interestaduais do ICMS foi adotada para atenuar o efeito concentrador deste imposto. Com a redução da alíquota cobrada na fronteira, parcela do imposto incidente sobre a produção industrial (concentrada no Sul/ Sudeste) seria captada por Estados menos desenvolvidos.

Capítulo 4 - A necessidade e as possibilidades de se viabilizar a Reforma Atual

Item 4.1 - O Novo Ambiente Econômico dos anos 90

Os problemas do sistema tributário brasileiro, que foram discutidos anteriormente, foram agravados com as mudanças do ambiente econômico dos anos 90. Durante esta década, ocorreram duas mudanças estruturais importantíssimas no plano macroeconômico: a abertura tardia e abrupta da economia brasileira e a contenção da inflação através da execução do Plano Real. Tais choques alteraram as condições do setor produtivo, cuja sobrevivência passou a depender da competitividade do país no mercado internacional. Perante a este quadro, a tributação interna, que já prejudicava a competitividade do país, tornou-se ainda mais problemática e antagônica ao desenvolvimento.

Com o processo de globalização, as condições que serviram de base para a determinação do aparato tributário brasileiro se modificaram. Desta forma, tornou-se necessário ajustar o sistema tributário à esta nova realidade.

Atualmente, o sistema de tributação das empresas multinacionais é ineficiente, uma vez que elas são capazes de reestruturar suas transações com o intuito de minimizar seu passivo fiscal. Além disso, todas as empresas multinacionais efetuam “transações” entre suas filiais, situadas em vários países, manipulando os preços dos bens transferidos até que se obtenha o efeito desejado sobre o lucro. Desta forma, as empresas declaram apenas parte do IR nos países de alta carga tributária, atribuindo a outra parcela do lucro auferido neste país para outro de menor carga tributária.

Outro agravante se refere ao crescimento do comércio eletrônico, o qual pode gerar consideráveis perdas de arrecadação devido às compras realizadas em países de menor carga tributária e à maior probabilidade de sonegação. Ademais, a desintermediação do comércio eletrônico dificulta a ação do fisco.

Além disso, os tributos “em cascata”, que já eram prejudiciais por encarecerem os produtos, tornam-se mais perversos no mundo globalizado, no qual se exige a harmonização dos sistemas tributários nacionais. Os tributos cumulativos, no Brasil, implicam a adoção do princípio de origem no comércio internacional, incidindo sobre as

exportações e não sobre as importações. Contrariamente, os principais parceiros comerciais do Brasil adotam o princípio de destino.

Sinteticamente, uma reforma tributária neste ambiente globalizado deve ser pensada com a finalidade de atingir dois objetivos básicos: atender as necessidades de financiamento do setor público e elevar a competitividade dos agentes privados. No que diz respeito ao financiamento do setor público, seria conveniente ampliar a utilização de tributos que incidam sobre bases fixas, com baixa possibilidade de evasão. Afinal, o uso de tributos que incidam sobre fatores de maior mobilidade seria incompatível com o novo cenário. Quanto à competitividade do setor produtivo, tem-se que a tributação interna deve ser compatível com a harmonização internacional, desonerando a produção nacional e viabilizando a entrada dos produtos brasileiros no mercado globalizado, altamente competitivo.

A desarmonia entre a tributação interna e as condições de inserção do país no sistema capitalista mundial, integrado e globalizado, não apenas prejudica a competitividade do país, como também incentiva a concentração de renda. Isso porque os agentes dotados de maior poder aquisitivo aproveitam-se das oportunidades de planejamento fiscal decorrentes da própria desarmonia tributária.

É relevante mencionar que, uma vez que o mundo globalizado gera um acirramento da disputa por aplicações financeiras e produtivas entre os diversos países, os rendimentos internos são menos tributados. Como os tributos muito progressivos passaram a ser prejudiciais, a idéia de justiça fiscal acabou se afastando da de tributação excessiva sobre os altos lucros e rendas.

Foi a mudança do cenário externo que impulsionou a discussão a respeito de uma Nova Reforma Tributária, cuja necessidade já havia sido apontada anteriormente. De fato, o sistema tributário brasileiro não é de boa qualidade, possui uma estrutura obsoleta e muito complexa, sendo prejudicial à inserção do país no sistema capitalista mundial. Tornou-se urgente elevar a competitividade do setor produtivo nacional, a qual ainda é afetada negativamente pela tributação interna – que deve ser aprimorada.

Dentre as diretrizes para o Processo de Reforma, destacam-se as seguintes:

- Promover o ajuste fiscal do setor público.

- Consolidar do processo de descentralização fiscal, buscando distribuir os recursos entre as unidades da Federação de maneira equilibrada.
- Minimizar o efeito negativo da tributação interna sobre a competitividade do setor produtivo nacional, bem como incentivar a harmonização fiscal.
- Combater a sonegação com a finalidade de promover a justiça fiscal.
- Simplificar as obrigações tributárias a fim de minimizar os custos administrativos.

No item seguinte, analisarei as diretrizes das propostas de reforma que mais se destacaram nos últimos tempos.

Item 4.2. – Propostas de Reforma

4.2.1. Introdução

Perante às imperfeições do sistema tributário brasileiro, diversas propostas de reforma estão sendo discutidas atualmente. Entre elas, as que obtiveram maior repercussão foram as seguintes: a Proposta de Emenda Constitucional número 175 – A/95, as diversas propostas de Reforma Tributária do Governo Federal, o substitutivo do Relator Mussa Demes e, finalmente, a Proposta do BNDES e do IPEA.

Em linhas gerais, a PEC 175-A., apresentada em 1995 no Governo Fernando Henrique Cardoso, foi a primeira proposta de reforma relevante a ser discutida. Com o intuito de dar continuidade ao processo de reforma, o relator Mussa Demes elaborou um substitutivo, o qual será analisado adiante.

Paralelamente a este movimento, o Governo Federal elaborou diversas propostas de reforma, com a intenção de agregar a sua versão final - até agora indefinida - ao projeto do relator. Entretanto, uma vez que não houve a compatibilização entre as propostas federais e o projeto de Mussa Demes, este foi concluído, enquanto o Governo Federal insiste em apresentar outras versões de suas propostas.

Já a proposta do BNDES e do IPEA, é relevante discuti-la na medida esta é bastante original, bem como sanaria alguns problemas do sistema tributário brasileiro, cujas soluções aparentavam ser impossíveis.

4.2.2. A Proposta de Emenda Constitucional número 175 – A/ 95

Seus objetivos são simplificar o sistema tributário nacional, tornando-o mais eficiente; elevar o seu grau de equidade; combater a sonegação; reduzir o custo-Brasil e ampliar a competitividade da economia. Para isso, sugerem-se algumas medidas, dentre as quais se destacam:

- Em primeiro lugar, a desoneração das exportações, as quais deixariam de sofrer a incidência do ICMS.
- A substituição do IPI, de competência federal, por um ICMS federal.

- O ICMS passaria a ser instituído e regulado por lei complementar federal, e arrecadado e fiscalizado pela União, Estados e Distrito Federal.
- Para combater as guerras fiscais entre os Estados, qualquer redução da alíquota do ICMS estadual seria compensada por um igual aumento da alíquota do ICMS federal.
- Tanto para a União como para os Estados e Distrito Federal, o montante cobrado será compensado pelo montante devido.
- O estabelecimento de *uma* alíquota de ICMS estadual por produto em todo o país, a qual seria determinada pelo Senado Federal. Deste modo, não haveria distinção entre operações internas e interestaduais e a seletividade – segundo o grau de essencialidade do produto - seria obrigatória.
- A fixação de alíquotas mínimas do ISS por lei complementar.
- A remoção das isenções de IPI, com exceção para a Zona Franca de Manaus (que iria continuar desfrutando das isenções até 2013).
- A transformação do PIS e COFINS, de natureza cumulativa, em tributos sobre o valor adicionado.
- A alteração do critério de cobrança do ICMS, o qual passaria a se basear no princípio de destino, e não mais no de origem.

A análise destas medidas indica que, se elas fossem adotadas, o sistema tributário brasileiro se tornaria mais transparente, eficiente e simples. A extinção das isenções contribuiria com a maior transparência tributária, uma vez que se evidenciariam os agentes que financiam e os que são financiados pelo governo. Além disso, a remoção das isenções, associada à eliminação da multiplicidade de alíquotas, colaboraria também com a simplificação do sistema, reduzindo os custos de administração – tanto para o governo, como para o contribuinte. Ademais, o incentivo à tributação sobre o valor adicionado reduziria algumas distorções do sistema tributário.

Outra vantagem desta proposta é que ela impediria a guerra fiscal ao limitar a autonomia dos Estados e dos Municípios sobre o ICMS o ISS, respectivamente. Entretanto, esta medida seria dificilmente implementada politicamente, devido à resistência daqueles que seriam prejudicados. Sem dúvida, as esferas subnacionais sofreriam perdas em suas arrecadações, enquanto que a União se beneficiaria financeiramente.

No tocante à nova dinâmica do ICMS, esta solucionaria o problema da guerra fiscal, mas não resolveria a questão do “passeio da nota fiscal”, onde se sonega parte do pagamento deste imposto quando se trata de operações interestaduais¹⁰.

Segundo um relatório elaborado pelo Ministério da Fazenda no final de 98, a PEC 175-A consistia em uma proposta de reforma limitada, que não compreendia as contribuições sociais, tendo em vista uma rápida tramitação para, principalmente, desonerar integralmente as exportações do pagamento do ICMS. Com a edição da Lei Complementar 87/96, denominada de Lei Kandir, a tão desejada desoneração das exportações foi antecipada, ainda que imperfeitamente. Como seu principal objetivo foi atingido, a PEC 175/95 ficou “esvaziada e foi colocada em segundo plano pelo governo federal” (Bordin,1998).

4.2.3. O Substitutivo do Relator Mussa Demes

Embora buscasse manter as diretrizes básicas da PEC 175, o substitutivo apresentado pelo relator Mussa Demes alterou diversos pontos fundamentais da proposta original. Seus objetivos de Reforma Tributária eram: primeiramente, impedir o enfraquecimento do federalismo, defender os contribuintes, reforçar o papel do Poder Legislativo no processo de reforma e preservar a estrutura de benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus. Para isso, foram sugeridas algumas mudanças na proposta da PEC 175, dentre as quais se destacam:

- A rejeição de medidas que pudessem restringir a autonomia financeira dos Estados e Municípios. Por exemplo, não foi aceita a retirada da base de cálculo da receita do imposto sobre a renda retido na fonte da base de cálculo dos Fundos de Participação.
- Introdução de dispositivos para aumentar a segurança dos contribuintes. Nesse sentido, reforça o princípio da anterioridade a partir da criação de um interstício de 90 dias entre a data da lei que institui ou aumenta o tributo e sua cobrança.
- Ainda em benefício dos contribuintes, limitou-se a progressividade do IPTU, cujas alíquotas seriam limitadas através de lei complementar.

¹⁰ A tática do “passeio da nota fiscal” é a seguinte: o contribuinte efetua uma transação dentro de seu Estado, mas alega que a mercadoria se destinou a outro Estado, cuja alíquota de ICMS é menor. Desta forma, “a nota passeia” e o indivíduo recolhe menos imposto que deveria.

- Preferência pelas leis complementares em relação às ordinárias, objetivando fortalecer o papel do Poder Legislativo. Desta forma, a quebra do sigilo bancário foi aceita pelo Substitutivo na forma de lei complementar, e não na de lei ordinária.
- Preservação dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus. A nova legislação do ICMS compartilhado manteria até 2013 os benefícios fiscais concedidos atualmente pela legislação do IPI e do ICMS.

Além destas alterações, é necessário ressaltar outras medidas mencionadas no Substitutivo:

- A criação do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) global – com uma parcela federal e outra estadual, do IVA Especial – de competência federal – e do IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo), municipal.
- A extinção do ICMS, IPI, ISS, Cofins, PIS/PASEP, Salário Educação e da CPMF.

A análise destas medidas indica que o Substitutivo do Relator focou a questão do federalismo do país, rejeitando diversas medidas que pudessem prejudicar as finanças das esferas sub - nacionais. Exemplificando, rejeitaram-se os dispositivos que aumentavam o poder da União de cobrar obrigações não cumpridas por parte dos Estados e Municípios. Apesar disso, o modelo proposto geraria uma partilha instável de recursos entre as Unidades da Federação. Quaisquer alterações na alíquotas, por parte do Senado Federal, alterariam o montante de recursos a serem divididos entre a União e os Estados. Assim, daria margem a um “federalismo concorrencial, onde o que é melhor para um nível de governo é, necessariamente, pior para o outro” (Ministério da Fazenda, 1999).

Outra crítica ao Substitutivo se refere à maior complexidade do sistema. Haveria, neste novo sistema, *seis* tributos sobre o consumo: IVA (federal e estadual), Imposto sobre Combustíveis (federal e estadual), IVV municipal e as contribuições sociais. Além disso, o IVA poderia ter até 16 alíquotas: padrão, reduzida, ampliada, especial e quatro seletivas, todas com contrapartida federal e estadual, o que impossibilitaria fazer previsões de sua arrecadação.

Adicionalmente, a dualidade do IVA poderia gerar elevados custos administrativos. Nas operações interestaduais, a alíquota estadual seria reduzida a zero enquanto a alíquota federal seria acrescida a fim de acabar com os conflitos horizontais entre as unidades da

Federação. Todavia, este mecanismo geraria um acúmulo de créditos e débitos sem apresentar soluções operacionais viáveis, elevando os custos administrativos (Ministério da Fazenda, 1999).¹¹

Outro ponto importante se refere à defesa da competência do Poder Legislativo no processo de reforma: rejeitaram-se as medidas que estavam sendo desconstitucionalizadas ou aquelas cujas exigências de lei complementar seriam retiradas. Assim, o processo de reforma seria mais demorado, podendo ser melhor avaliado.

Com base nas simulações do relator, o novo modelo proporcionaria um aumento da carga tributária a ser suportada pelo consumidor em função dos preços mais altos. O quadro seguinte compara a arrecadação do sistema atual com a do modelo proposto:

Quadro VII

Arrecadação Projetada nos Dois Sistemas (Em R\$ bilhões - projeções para 1999)			
Sistema Atual		Sistema Proposto	
<i>Tributos Extintos</i>	<i>R\$</i>	<i>Novos Tributos</i>	<i>R\$</i>
ICMS	66,6	IVA Global	131,4
IPI	15,7	IVA Especial	5
ISS	5,7	IVV (municipal)	5,7
Cofins	31,9		
PIS/PASEP	9,7		
Salário Educação	2,5		
Combustíveis PPE	4		
Subtotal	136,1	Subtotal	142,1
CPMF	7,9	Acréscimo de alíquota (IMF)	7,9
Total	144	Total	150

Fonte: *A Reforma Tributária e a Proposta do Relator: Algumas Projeções*

Como podemos verificar, os dados acima revelam que a implantação do sistema proposto pelo relator proporcionaria um aumento de cerca de R\$ 6 bilhões nas receitas.

Em linhas gerais, com o Substitutivo, é possível verificar que a sociedade representada no Congresso prefere uma reforma mais demorada, com forte presença do Poder Legislativo, à uma mudança abrupta no sistema tributário proporcionada por medidas inconstitucionais. Deste modo, as perdas decorrentes das mudanças podem ser

¹¹ Como veremos adiante, o Ministério da Fazenda utilizará esta mesma crítica contra a proposta do BNDES e do IPEA.

compensadas pela maior eficiência econômica do sistema. Porém, esta maior eficiência é questionável em decorrência da maior complexidade do modelo.

4.2.4. As Propostas de Reforma Tributária do Governo Federal

Inicialmente, deve-se mencionar que o Governo Federal já enviou ao Congresso várias propostas de reforma tributária, as quais modificariam a PEC 175-A/95. No entanto, até hoje nenhum destes textos foi votado. Segundo assessores do Executivo, no período compreendido entre 1995 e 1999, o governo possuía interesse em aprovar outros assuntos, como as emendas constitucionais que acabavam com a discriminação do capital estrangeiro e que extinguiu o monopólio estatal nos setores de telecomunicações e petróleo. Já no início do segundo governo de Fernando Henrique Cardoso, em 1999, voltou-se a discutir o tema referente à Reforma Tributária. Porém, com a desvalorização do real, o governo passou a priorizar o ajuste fiscal acertado com o FMI, abandonando mais uma vez a discussão sobre a Reforma.

Em linhas gerais, o governo federal possui duas agendas de Reforma Tributária. A primeira, a qual é bastante divulgada, se refere à necessidade de elevar a competitividade do Brasil no cenário atual globalizado. Para isso, conforme já discutimos nos itens anteriores, é preciso desonerar as exportações, extinguir os impostos cumulativos, enfim, simplificar a estrutura tributária brasileira, bem como homogeneizá-la com a de outros países. Já a segunda agenda, denominada de “agenda oculta”, tem como objetivo básico elevar a arrecadação da maneira mais fácil, a partir da invenção de novos tributos e do aumento de alíquotas, sem levar em consideração as conseqüências destas medidas para a economia. Vale mencionar que o governo resiste em divulgar publicamente a altíssima importância atribuída a esta agenda. Na verdade, a tão esperada Reforma Tributária não se concretiza, em parte, devido aos *trade-offs* existentes entre estas agendas. Afinal, a extinção de alguns impostos – com destaque aos cumulativos – contribuiria com a adequação do sistema tributário brasileiro ao novo cenário globalizado, mas também geraria uma redução da receita pública.

Analisando as propostas de reforma do governo federal, temos que as *versões iniciais* incluem, além de modificações no sistema tributário, uma reforma fiscal, abrangendo os gastos públicos e as reformas previdenciária e administrativa.

Tratando-se do âmbito fiscal, uma das preocupações se refere ao alto grau de receitas vinculadas, o qual dificulta a tomada de decisões do Poder Executivo e do Poder Legislativo a respeito da alocação dos recursos. Outro fator problemático consiste na imprecisão da definição dos encargos das três esferas de governo, com a existência de ações competitivas entre elas, de caráter predatório, gerando desperdícios, conflitos, omissões e dificuldades de exercer controle social. Segundo o senador Jorge Bornhausen (SC), a reforma tributária só vai ser concretizada quando as atribuições de cada unidade da federação for definida.

Além disso, é preciso apontar que a questão dos fundos de participação e a do endividamento dos Estados e Municípios também estão relacionadas com a questão fiscal. Quanto aos problemas dos fundos de participação, suas regras de formação e de distribuição são prejudiciais. De um lado, o fato de que as contribuições incidem apenas sobre dois impostos federais restringe a gestão da política tributária federal, gera resistências por parte das esferas sub – nacionais e obriga o uso de instrumentos como a Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL). Por outro lado, os atuais critérios de distribuição estimulam o fracionamento dos municípios.

No âmbito tributário (que mais nos interessa neste trabalho), a finalidade de todas as propostas resume-se em tornar o sistema tributário brasileiro mais neutro, simples e flexível a partir da solução dos seus seguintes problemas:

- A complexidade da **tributação do consumo**, a qual se deve a 3 fatores básicos:
 - a) A inclusão de um número elevado de impostos, com superposições (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS).
 - b) Trata-se de impostos que são cobrados nas três esferas de governo.
 - c) Sua estrutura é composta por muitos impostos “em cascata”.
 - d) A problemática do ICMS – o imposto de consumo mais importante.
- A **cumulatividade** de grande parte dos tributos, dentre os quais se destaca o PIS/COFINS.

- A **necessidade de recuperar o equilíbrio federativo do país**, sem alimentar uma competição fiscal¹² predatória (que favoreça alguns e prejudique os demais).

➤ Para atingir essas metas, **sem prejudicar a situação financeira do Setor Público**, o Secretário - Executivo do Ministério da Fazenda, o Sr. Pedro Parente, apresentou um esboço de Reforma Tributária em 1997, o qual incluía também uma Reforma Fiscal (já analisada anteriormente). Como podemos observar a seguir, as medidas sugeridas eram predominantemente centralizadoras.

Dentre estas medidas, destacam-se as seguintes:

- Criar-se-ia o imposto *federal* sobre o valor agregado (IVA) - que substituiria o IPI e o ICMS. Este imposto seria regulamentado pela União, mas seria arrecadado e fiscalizado pelos Estados. Em relação à alíquota, esta seria única e inferior às alíquotas do atual ICMS para as transações internas.

Além disso, este imposto não incidiria sobre as exportações, nem sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações e combustíveis.

- Criar-se-ia o imposto sobre vendas a varejo de mercadorias (IVV), estadual, com alíquota única, por Estado, e uniforme sobre todos os produtos. Ademais, o IVV incidiria sobre a mesma base de cálculo do IVA, na medida em que esse imposto estadual seria equivalente ao somatório dos impostos sobre valor agregado cobrados à mesma alíquota em todas as etapas da produção de um determinado bem ou serviço.

Além disso, a cobrança deste imposto seria baseada no princípio do destino.

- Criar-se-ia um imposto seletivo de competência estadual sobre alguns produtos e serviços, como fumo, bebidas, telecomunicações, energia e combustíveis - o *excise tax*.
- Criar-se-ia um imposto sobre vendas a varejo de serviços, de competência municipal, a uma alíquota única por município e uniforme sobre todos os serviços. Assim como o IVA (Federal) e o IVV (Estadual), a base de cálculo deste imposto não incluiria operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações e combustíveis.
- Extinguir-se-iam o IPI, o ICMS, o ISS, o PIS/PASEP e o COFINS.

¹² A competição fiscal pode existir, mas esta deve beneficiar *todos* os contribuintes de certo Estado.

➤ Em 1998, o Ministério da Fazenda preparou outra versão do projeto de reforma tributária, a qual era composta por medidas menos centralizadoras. As principais mudanças em relação à versão anterior foram:

- Ao invés de propor a instituição de um IVA federal, sugere-se a criação de um novo ICMS *partilhado* entre a União e os Estados. Ademais, este imposto seria legislado pela União, enquanto que os Estados e o Distrito Federal seriam responsáveis por sua arrecadação e fiscalização.

Sua alíquota seria única e uniforme em todo o território nacional. Porém, seria admitida por lei complementar fixar alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto.

Outra alteração refere-se à vedação do uso deste novo imposto como instrumento de concessão de incentivos fiscais, o que reduziria o espaço para guerras fiscais predatórias.

- Propõe-se a criação de um imposto seletivo federal incidente sobre operações com derivados de petróleo, energia elétrica, combustíveis, fumo, bebidas, veículos automotores, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em lei complementar e sobre serviços de telecomunicações.
- O ISS, de competência municipal, não seria mais extinto. Além disso, ele poderia ser compensado com o novo ICMS com o intuito de evitar a cumulatividade.

➤ No ano 2000, o Governo Federal elaborou mais uma versão da proposta de reforma.

Os pontos centrais desta versão são:

- Unificação do ICMS, que passará a ser estabelecido em lei federal e valor único para todos os Estados. Com isso, o ICMS continuaria sendo um imposto estadual, mas obedeceria uma legislação única, de modo que o sistema se tornasse mais simples.
- Embora o texto aponte a extinção do IPI, na verdade este imposto não seria extinto, mas transformado em Imposto sobre Bens e Serviços (ISBS), o qual incidiria sobre uma lista de produtos estabelecida através de lei complementar.
- As contribuições sócias (COFINS, PIS e salário-educação), ao invés de serem extintas, passariam a ser englobadas em uma taxa única, bem como incidiriam também sobre as importações.

Apesar de conter alguns pontos positivos, o esquema proposto nesta versão denota a ausência de uma política fiscal-tributária amplamente concebida.

Com base nas versões descritas acima, aprofundaremos a análise acerca das medidas apontadas nas propostas de Reforma Tributária do Governo Federal. Primeiramente, no que tange à **tributação do consumo**, podemos notar que a substituição da multiplicidade de alíquotas do ICMS¹³ por uma alíquota uniforme para todos os produtos elevaria a eficiência econômica, na medida em que a alocação de recursos no mercado não seria mais afetada pelas diferentes alíquotas.

Quanto à instituição do IVA, de competência federal, esta solucionaria vários problemas do ICMS atual. Em primeiro lugar, a instituição deste imposto contribuiria com a harmonização do sistema tributário brasileiro no mundo globalizado, uma vez que mais de cem países o escolheram para tributar o consumo. Sua alíquota única dificultaria a sua utilização com finalidade extra fiscal e impediria a tributação diferenciada sobre os supérfluos e outros produtos. Desta forma, a concessão de benefícios fiscais por parte de alguns Estados para atrair empresas seria dificultada. Entretanto, de acordo com Rigotto, deputado gaúcho, Madeira, líder do governo na Câmara e com o líder petista Walter Pinheiro, os Estados dificilmente concordariam com o ICMS nacionalizado devido ao receio de perdas na arrecadação.

Para contornar a resistência dos Estados, o Governo Federal modificou sua proposta de Reforma Tributária, tornando-a menos centralizadora e reduzindo o seu escopo. Quanto à tributação do consumo, por exemplo, ao invés de propor a criação do IVA federal, sugeriu-se a criação do novo ICMS *partilhado* entre a União e os Estados. Mais tarde, também devido à resistência das esferas sub – nacionais, abandonou-se a idéia de criar o ICMS partilhado e optou-se por manter o ICMS atual, com a inovação de submetê-lo a uma legislação única para todos os Estados.

¹³ Atualmente, o ICMS possui em torno de 6 alíquotas por Estado (incluindo a interestadual).

Em Julho de 2001, José Paulo Kupter publicou um artigo na Gazeta Mercantil, argumentando que as idéias para coibir a guerra fiscal¹⁴, como a de centralizar no governo federal a legislação do ICMS, esbarrarão em forte bancadas estaduais no Congresso, que operam acima de interesses partidários. Logo, é possível notar que as propostas do Governo Federal sempre acabam esbarrando na questão do federalismo, perdendo forças.

Para as esferas sub – nacionais possuírem uma competência tributária própria sobre o consumo, propôs-se a criação do IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo incidente sobre Mercadorias e sobre Serviços na esfera estadual e municipal, respectivamente). Contudo, este imposto seria de difícil arrecadação devido ao alto grau de pulverização das vendas. Assim sendo, para manterem suas receitas, os Estados e Municípios enfrentariam dificuldades para lidar com seus novos impostos, devendo então investir bastante no sistema de arrecadação. De acordo com Villela, a instituição do IVV poderia acarretar também conflitos de jurisdicionalidade envolvendo o IVA (federal).

Ademais, deve-se ressaltar que, com a instituição do IVA e do IVV, um mesmo produto seria tributado de maneira diferente se ele se destinasse ao consumidor final ou ao intermediário. Na primeira situação, ele seria tributado pelo IVV e, na segunda, pelo IVA. Sendo assim, haveria um maior risco de existirem dúvidas, disputas e sonegação, podendo complicar o sistema ao invés de simplificá-lo. Apesar de todas estas proposições, ainda não se chegou a um consenso a respeito da natureza e a competência da cobrança destes dois impostos.

A instituição do *excise tax* (estadual), mencionada em diversas propostas do governo federal, colaboraria com a maior neutralidade do sistema, já que este imposto, de alta capacidade de arrecadação e de difícil sonegação, teria o objetivo de fazer o fechamento, a equalização do sistema para evitar a perda entre os diversos níveis da Federação. Este imposto poderia incidir sobre bebidas, tabaco, combustíveis, energia elétrica, automóveis, telecomunicações, entre outros produtos. Quanto à sua base, esta seria o valor de mercado do produto, antes da incidência do IVA e do IVV.

¹⁴ As propostas do Governo Federal não apontam uma solução eficaz para o problema das guerras fiscais. Para aprofundar a discussão sobre este tema, analisarei adiante a Proposta do IPEA.

Segundo Villela, o fim do IPI e a instituição do *excise tax* não constitui uma mudança significativa porque aquele já era um imposto seletivo, cuja base tributável era formada por bebidas, fumo e automóveis. Para ele, o que altera é a extensão da base tributável e a apuração do imposto, a qual deixa de se basear no valor agregado, passando a se basear somente na venda final. Assim, podemos inferir que a instituição deste novo imposto não representaria um avanço no processo de Reforma, uma vez que não modificaria a estrutura vigente.

Outro ponto importante refere-se às **contribuições sociais cumulativas** (PIS/COFINS), as quais oneram a competitividade do país na medida em que os bens e serviços são taxados em todas as fases da cadeia produtiva. Segundo Everardo Maciel, secretário da Receita Federal, a tributação das contribuições pode ser feita de três maneiras: pelo regime simplificado, em cascata (regime vigente); pelo sistema monofásico (uma única incidência na cadeia produtiva); e mediante a exclusão de receita e dedução de despesas (o sistema de base contra base). A única opção que ele rejeita é o sistema de imposto contra imposto porque, na sua avaliação, as receitas não operacionais ficariam livres da incidência do tributo.

A análise das diversas propostas de reforma do governo federal revela que este acabou “desistindo” de extinguir estes tributos em cascata, retrocedendo ao invés de avançar em seus projetos de reforma. Em suas propostas, o Ministério da Fazenda ora sugere a exclusão destes tributos, ora decide mantê-los. No texto apresentado no segundo semestre de 2000, o governo propõe que os tributos cumulativos sejam extintos em até 3 anos, ao invés de 5 anos.

De acordo com Walter Lafemina, presidente do SECOVI-SP, “se depender do governo, permanecemos longe de uma reforma que deveria eliminar impostos em cascata e incentivar a produção”. O ex-governador de São Paulo, Mário Covas, também criticou a postura adotada pelo governo federal, uma vez que este, ao invés de garantir o fim da cumulatividade, garante a sua manutenção nos próximos 3 anos. Segundo Everardo Maciel, os tributos cumulativos (PIS, COFINS e CPMF) correspondem a um terço da arrecadação federal e, como são cobrados sobre o faturamento, eles dificilmente são sonegados. Assim,

podemos notar que, em última instância, o governo acaba se beneficiando com a cumulatividade.

Como é possível notar, as propostas iniciais do governo federal eram centralizadoras e sugeriam alterar profundamente o sistema tributário nacional, assentando-se em bases tradicionais – renda, consumo e propriedade e concedendo um papel residual aos impostos sobre movimentação financeira. Além disso, devido à sua ampla abrangência, tais propostas geraram controvérsias, dúvidas e temores por parte de diversas esferas e setores atingidos, gerando resistências que impediram a implementação destes projetos. Assim sendo, o Governo passou a alterar suas propostas, tornando-as menos centralizadoras e menos abrangentes.

Outro fator que dificulta a concretização de uma Reforma Tributária refere-se à atitude oscilante do governo, a qual reflete a falta de consenso interno e firmeza de pontos de vista. Esta situação decorre principalmente da ausência de um claro e definitivo diagnóstico que, desde o início, identificasse os principais problemas do sistema atual e orientasse a definição dos objetivos básicos da própria reforma. Explicando melhor, os objetivos das propostas apresentadas revelaram-se bastante tímidos em relação à abrangência da reforma requerida.

Michal Gartenkraut, ex-presidente do Ipea, critica as limitações das propostas do governo federal, alegando que “há um consenso no que se refere aos principais problemas do sistema tributário vigente, entre os quais merecem destaque: carga tributária muito elevada; base reduzida e concentrada; grande complexidade, dificultando arrecadação, fiscalização e recuperação de débitos, facilitando a sonegação, evasão e elisão; significativo impacto negativo sobre justiça fiscal e eficiência da economia, principalmente devido ao baixo grau de progressividade e à incidência significativa de tributos e contribuições em cascata; problemas não resolvidos de repartição do bolo tributário e dos encargos entre os entes federados; problemas não resolvidos a respeito da guerra fiscal”. No entanto, quando as propostas em mãos são examinadas, verifica-se que a maioria destes pontos não é abordada. “Na verdade, a proposta do Governo Federal limita-se à simplificação e racionalização da legislação do ICMS, transformando-o em IVA, e ao fim da tributação em cascata; o resto é o resto”.



4.2.5. A Proposta de Reforma Tributária do BNDES e do IPEA e a Recuperação do Equilíbrio Federativo do País

O objetivo principal desta proposta consiste em “minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade – tanto no mercado externo como no doméstico – do setor produtivo nacional, para fazer face ao processo de globalização e assegurar a consolidação do processo de integração regional – Mercosul – sem causar danos à economia do país” (Afonso, J.R., Rezende, F. e Varsano, R.). Além deste, a proposta possui outros objetivos, como: simplificar o sistema tributário; favorecer a atração de capitais internacionais para o Brasil; reduzir o número de tributos cumulativos – prejudiciais à competitividade do setor produtivo nacional, harmonizar a tributação com base no ICMS e no ISS, evitando a tributação dupla de serviços de uso intermediário e promover a justiça fiscal através do combate à sonegação.

Aprofundando a análise deste último objetivo, temos que: com a sonegação, torna-se necessário utilizar alíquotas nominais de impostos muito altas, estimulando ainda mais a sonegação e, conseqüentemente, exigindo aumentos de alíquotas para garantir o nível de arrecadação. Assim, fecha-se o “círculo vicioso da injustiça fiscal”(Afonso, J.R., Rezende, F. e Varsano, R.), onde os contribuintes que cumprem suas obrigações devem pagar impostos mais altos porque outros agentes sonegam.

Com a finalidade de atingir essas metas, a proposta inclui as seguintes medidas:

- A instituição do IVA partilhado (com uma alíquota estadual - fixada pelo Senado Federal - e outra federal - fixada em lei ordinária), cobrado pelo método do valor adicionado, em substituição ao IPI, ao ICMS e ao ISS¹⁵.
- A adoção do princípio do destino como critério de cobrança do IVA.
- A autorização para os Estados instituírem um adicional ao Imposto de Renda sobre as Pessoas Físicas e ampliarem suas alíquotas do IVA, mas dentro dos limites determinados.
- A criação de um Imposto sobre Vendas a Varejo, de competência municipal, para compensar os Municípios da perda do ISS.

- A eliminação das contribuições sociais, as quais seriam incorporadas ao IVA e cujos recursos não mais se vinculariam à seguridade social. Alternativamente, sugere-se a manutenção das contribuições, eliminando apenas seu caráter cumulativo.

Analisando criticamente as medidas acima, nota-se que, com a instituição do IVA, se unificariam as bases de incidência dos atuais IPI (federal), ICMS (estadual) e ISS (municipal), resolvendo o problema da multiplicidade de incidências sem alterar a atual partilha dos recursos entre as unidades da Federação¹⁶.

Detalhando o estudo sobre o novo IVA, sua base seria a mesma do atual ICMS, incluindo mercadorias e serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Contudo, a tributação dos serviços seria complexa, exigindo uma administração fiscal mais moderna. Afinal, seria complicado definir o local da prestação do serviço, a forma de aplicar o princípio do destino e, em alguns casos¹⁷, utilizar o método de crédito fiscal.

Quanto às suas alíquotas, existiriam duas para cada bem, sendo ambas incidentes sobre operações internas, interestaduais e também sobre importações. No caso das operações interestaduais, seria extinto o incentivo ao “passeio da nota fiscal”, sem comprometer as finanças estaduais.

Para isso, o procedimento adotado seria debitar temporariamente na conta da União a diferença entre a alíquota interna e a interestadual no Estado de origem. Assim sendo, quando a mercadoria entrasse no Estado de destino, o contribuinte teria um crédito contra a União, no mesmo montante do débito da operação anterior. Deste modo, o crédito contra a União cancelaria o débito anterior de maneira que a receita federal não aumentasse. E, na operação subsequente, o Estado de destino captaria o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, sem que houvesse prêmio à sonegação (Rezende, 1996).

Na verdade, a União atuaria como intermediária entre o estado de origem e o de destino da mercadoria de modo que fosse possível cobrar o imposto inteiramente na origem, bem como distribuir a receita entre os estados na proporção desejada.

¹⁶ A receita do IVA seria distribuída em bases similares às da Constituição de 1988.

¹⁷ Como: serviços financeiros e seguros.

No tocante ao rateio da receita entre os estados, este dependerá da decisão do Senado Federal. Caso o Senado decida que a receita deva pertencer ao Estado de destino da mercadoria, ele determinará que as alíquotas dos Estados sejam iguais a zero. Conseqüentemente, a alíquota da União será acrescida dos mesmos pontos percentuais que a alíquota estadual foi reduzida. Assim sendo, quando se efetua uma transação interestadual, o vendedor da mercadoria lança um débito contra a União. E quando a mercadoria chega no outro Estado, o comprador lança um crédito de imposto contra a União. Desta forma, a mercadoria foi tributada da mesma maneira que seria caso a transação fosse intra-estadual, não abrindo espaço para o “passeio da nota fiscal”. Além disso, a mercadoria saiu do Estado de origem desonerada do imposto estadual, bem como entrou no Estado de destino sem ônus de imposto estadual.

Entretanto, se o Senado decidisse atribuir parte da receita ao Estado de origem e parte ao de destino, ele fixaria a alíquota estadual num valor diferente de zero. Com isso, ao vender suas mercadorias, o contribuinte seria obrigado a lançar um débito de imposto estadual – contra o seu Estado de origem – e um débito contra a União.

Esta proposta, conhecida como o famoso “Modelo do Barquinho”, de Ricardo Varsano, eliminaria a oportunidade de sonegação, bem como solucionaria o problema das guerras fiscais, contribuindo com o a recuperação do equilíbrio federativo do país.

Como podemos observar, a proposta do BNDES e do IPEA sugere que o sistema tributário brasileiro sofra mudanças radicais. Contudo, a linha desta proposta se assemelha à última versão do Substitutivo de Mussa Demes, sendo fortemente criticada pelo Ministério da Fazenda.

De acordo com a visão do Ministério, caso esta proposta fosse implementada, haveria uma forte redução da receita pública, prejudicando a situação financeira do governo federal. Ademais, haveria uma elevação considerável dos custos administrativos do governo, uma vez que a fiscalização seria dificultada. Entretanto, ao meu ver, esta proposta não deve ser descartada por estes motivos. Afinal, as medidas sugeridas solucionariam simultaneamente a questão das guerras fiscais e a do “passeio da nota fiscal”, contribuindo com a maior eficiência do Sistema Tributário Brasileiro, sem esbarrar na problemática do federalismo.

5. Conclusão

Com base em toda a análise desenvolvida anteriormente, nota-se que existe um consenso a respeito da necessidade de reformar o Sistema Tributário Brasileiro. Devido às falhas deste sistema, suas características divergem bastante das de um “modelo ideal”.

Através de uma perspectiva histórica, foi possível detectar as origens destas falhas, destacando a adoção de medidas retroativas que, ao invés de contribuir com o avanço de uma Reforma Tributária que sanasse os problemas já existentes, acabaram agravando-os.

Atualmente, as propostas giram em torno do Governo Federal, que temporariamente modifica seus projetos, sem solucionar os pontos críticos do nosso aparato tributário. Já a Proposta do IPA, baseada no Substitutivo do Relator Mussa Demes, resolveria alguns dos problemas constatados. Entretanto, o Governo resiste em implementá-la na medida em que o processo de fiscalização seria dificultado, gerando maiores custos.

Assim como vem ocorrendo há anos, o governo adiou, em 2001, a tão esperada e urgente Reforma Tributária. Ademais, é possível que esta espera seja ainda mais longa, tendo em vista que, com as eleições, o governo não priorizará a realização de mudanças radicais no Sistema Tributário.

6. Bibliografia

AFONSO, J.R., REZENDE, F., VARSANO, R. *Reforma Tributária no Plano Constitucional – Uma Proposta para Debate.*

AFONSO, J.R., ARAÚJO, E.A., REZENDE, F., VARSANO, R. A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente. *Revista do BNDES.* Julho de 2000.

AFONSO, J.R., ARAÚJO E.A., PESSOA, E.P., RAIMUNDO, J.C.M., REZENDE, F., VARSANO, R. *Tributação no Brasil: Características Marcantes e Diretrizes para a Reforma.*

A Reforma Tributária e a Proposta do Relator – Algumas Projeções. Simulações.

BNDES. *Revista do BNDES.* Volume 7, nº13. Junho de 2000.

BORDIN, L.C.V. Reforma Tributária: Avaliação da Proposta do Ministério da Fazenda. *Estudos Econômicos - Fiscais – DEE.*

CONGRESSO NACIONAL. Notícia extraída do *Site do Congresso Nacional* em Junho de 2000 a respeito dos 8 pontos prioritários para votação no Congresso sobre a Reforma Tributária.

DAIN, S., MENANDRO, P.F. *Reformas Tributárias na América Latina Durante os anos 80: O Caso do Brasil.*1993.

DAIN, S. *Visões Equivocadas de uma Reforma Prematura – O Debate sobre a Reforma Tributária Brasileira na Revisão Constitucional.*

FARIA, S. Reator diz não ver problemas em adaptar mudanças a cronograma da equipe econômica. *O Estado de São Paulo*. Maio de 2000.

FUNDAP. *A Reforma Tributária*. Seminário realizado em Janeiro de 1987.

GAZETA MERCANTIL. Começa debate sobre ICMS único. *Gazeta Mercantil*. Março de 2001.

GAZETA MERCANTIL. Congresso pode barrar a reforma tributária. *Gazeta Mercantil*. Julho de 2001.

GAZETA MERCANTIL. Obstáculo a um novo sistema tributário. *Gazeta Mercantil*. Março de 2001.

GAZETA MERCANTIL. Observações sobre a Proposta de Reforma Tributária Apresentada pelo Ministério da Fazenda. *Gazeta Mercantil*. Janeiro de 1998.

GIAMBIAGI, F.& ALÉM, A C. *Finanças Públicas – Teoria e Prática no Brasil*.

JORNAL SINAFRESP. Atual sistema tributário é anacrônico e injusto. *Jornal SINAFRESP*. Junho/Julho de 1998.

KUPFER, J.P. O conto da reforma tributária. *Gazeta Mercantil*. Julho de 2001.

KUPFER, J.P. Artigo publicado na *Gazeta Mercantil*, na Página A3. Agosto de 2000.

LIMA, E.C.P. *Reforma Tributária: entre o ideal e o possível*. Agosto de 1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Análise do Substitutivo do Relator da Reforma Tributária. *Site do Ministério da Fazenda: www.fazenda.gov.br*. Novembro de 1999.

_____. Apresentação Gráfica da Nova Proposta de Reforma Tributária 26/11/98. *Site do Ministério da Fazenda: www.fazenda.gov.br*.

_____. Justificativa da Proposta de Reforma Tributária Preparada pelo Ministério da Fazenda. *Site do Ministério da Fazenda*. Dezembro de 1998.

_____. *Projeto de Emenda Constitucional*. Setembro de 1997.

_____. *Projeto de Emenda Constitucional*. Dezembro de 1998.

_____. Reforma Tributária ou Reforma Fiscal? – Apresentação na Comissão Especial – Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A, de 1995.

_____. Parente expõe Reforma Fiscal na CNI. *Site do Ministério da Fazenda*. Março de 1998.

O ESTADO DE SÃO PAULO. Fim de imposto em cascata ajudaria a balança. *O Estado de São Paulo*. 1º de Outubro de 2001.

O ESTADO DE SÃO PAULO. Nova Proposta de Reforma Tributária fica pronta até março. *O Estado de São Paulo*. Fevereiro de 2000.

- OLIVEIRA, F.A. *Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional*.
- OLIVEIRA, A. *A Reforma Tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*.
- OLIVEIRA, A. *Constituinte, Reforma Tributária e Federalismo: algumas notas críticas*. CEDEPLAR: Texto para discussão nº41.
- PISCITELLI, R.B. *Reforma Tributária e Constituinte*.
- PISCITELLI, R.B., SILVA, M.T., GIFFONI, F.P.C., ROSA, J.R.G. *O Sistema Tributário na Nova Constituição – da crise financeira às perspectivas com o novo sistema*. 1988.
- QUADROS, W.L. *O ICMS e a Tributação do Valor Adicionado: Uma Análise da Sistemática da Tributação do Consumo no Brasil*. Março de 1994.
- REZENDE, F. & AFONSO R. *A Reforma Fiscal no Processo de Elaboração da Nova Constituição*. IPEA, Novembro de 1987. (Texto para discussão interna nº121).
- ROSA, J.R.G. *Impacto Financeiro da Reforma Tributária nos Recursos Disponíveis da União, dos Estados e dos Municípios*.
- SEPLAN. *Temas para o Projeto de Reforma*. Janeiro de 1986.
- VARSANO, R. *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual Versus ICMS Partilhado*.
- VARSANO, R. *Notas para a Discussão do Aprofundamento da Reforma Tributária proposta na PEC – 175*. Janeiro de 1998.

VILLELA, L.A. *Inquietudes sobre a Proposta de Reforma Tributária do Ministério da Fazenda*. Junho de 1998.

VILLELA, L.A. *Notas sobre os Efeitos da Proposta de Reforma Tributária nos Municípios Brasileiros*. Junho de 1988.

WERNECK, R. *A Nova Proposta de Reforma Tributária do Governo: Limites do Possível e Incertezas Envolvidas*. Abril de 1998.