



1290000616



TCC/UNICAMP H533i v.1

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

INSTITUTO DE ECONOMIA

INFLAÇÃO E ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA:
1992 - 96

Priscilla Kamada Higa
Prof. Dr. Mauricio Chalfin Coutinho

1996

Junho/1998

Volume I

TCC/UNICAMP
H533i
v.1
IE/616

CEDOC/IE

ÍNDICE

Introdução ♦ 4

Efeitos da Inflação sobre a Arrecadação Tributária ♦ 6

Estrutura Legal dos Tributos ♦ 14

IPI ♦ 15

Características Gerais ♦ 15

Incidência ♦ 16

Recolhimento ♦ 18

Lags Médios de Desindexação ♦ 28

ICMS ♦ 32

Características Gerais ♦ 32

Incidência ♦ 33

Recolhimento ♦ 36

Lags Médios de Desindexação ♦ 48

Imposto de Renda ♦ 53

Características Gerais ♦ 53

Incidência ♦ 55

IR – Pessoa Física ♦ 57

Recolhimento ♦ 57

Lags Médios de Desindexação ♦ 84

IR – Pessoa Jurídica ♦ 87

Recolhimento ♦ 87

Lags Médios de Desindexação ♦ 101

Previdência Social	◆ 103
Características Gerais	◆ 103
Incidência	◆ 104
Recolhimento	◆ 105
<i>Lags Médios de Desindexação</i>	◆ 111
Cofins	◆ 112
Características Gerais	◆ 112
Incidência	◆ 115
Recolhimento	◆ 118
<i>Lags Médios de Desindexação</i>	◆ 125
Histórico do Tributo	◆ 126
Principais Lags Médios de Desindexação	◆ 130
Análise das Séries de Tributos	◆ 133
Exercícios Econométricos	◆ 143
Considerações Finais	◆ 145
Anexos	◆ 150
1. O Processo de Indexação no Brasil	◆ 150
A Indexação das Unidades de Conta	◆ 151
2. Conceituação Jurídica	◆ 153
3. Do IR – Pessoa Jurídica	◆ 157
4. Previdência Social – Alíquotas	◆ 160
5. Procedimentos Metodológicos	◆ 162
6. Tabelas	◆ 168
7. Gráficos	◆ 178
Bibliografia	◆ 200

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo dos impactos da inflação sobre o Sistema Tributário Brasileiro. Pretende-se verificar quais os efeitos da aceleração (ou desaceleração) inflacionária sobre a receita tributária no País. Mais especificamente, deseja-se analisar qual o comportamento da arrecadação frente ao último dos planos de estabilização econômica - o Plano Real - o período de hiperindexação que o precedeu e a relativa estabilização das taxas de inflação por ele promovida.

Para tanto, será feita uma análise do desempenho de uma cesta de tributos considerados significativos: o IR (Imposto de Renda - Pessoa Física e Pessoa Jurídica), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), a Previdência Social e a COFINS (Contribuição para o Fundo de Investimento Social), de competência da União, e o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), este estadual, referente principalmente ao Estado de São Paulo. Além do fato de serem os principais geradores de receitas, estes tributos foram também selecionados devido à diversidade das bases de incidência, quanto ao fato gerador, formas de arrecadação e regras de indexação adotadas, constituindo, portanto, uma boa base para a análise dos diferentes efeitos da inflação sobre o sistema tributário.

Paralelamente, será desenvolvido um estudo dos mecanismos de funcionamento de cada um dos tributos, através do acompanhamento da legislação e normas administrativas vigentes no período, dado que os impactos da inflação serão diferenciados em função dos diferentes critérios de cálculo e arrecadação.

O período a ser estudado compreenderá os anos 1992-96, de maneira a englobar, além do plano, também um intervalo anterior a ele. Enquanto o biênio 92-93 e o início de 94 foram caracterizados por elevadas taxas

de inflação, verificou-se uma queda das taxas - a desaceleração inflacionária - com o advento do Real. Justifica-se desse modo a escolha do período, à medida que se espera que as variações nas taxas de inflação conduzam a variações significativas no total de receitas arrecadadas.

Inicialmente, será apresentada uma nota sobre os principais pontos do tema a ser desenvolvido, tendo como objetivo uma sumária apresentação dos efeitos teóricos da inflação sobre a arrecadação tributária de modo geral.

Note-se, porém, que os impactos da aceleração inflacionária sobre as receitas tributárias serão diferenciados, de acordo com as especificidades de funcionamento de cada um dos tributos estudados: diversidade do fato gerador, *lag* de recolhimento, critérios de indexação adotados, etc.

Assim sendo, será feita também uma síntese dos procedimentos legais de arrecadação dos impostos e contribuições analisados, com o intuito de se tentar associar mudanças administrativas - na legislação tributária - a variações reais de receitas.

Para fins de examinar o comportamento da arrecadação tributária, partiremos então para um estudo estatístico mais preciso, com a utilização de séries estatísticas de dados, lançados em planilhas de cálculo e programas econométricos, tendo como fontes a Conjuntura Econômica, o Anuário Estatístico da Previdência Social e o Boletim Mensal do Banco Central.

Finalmente, serão elaboradas conclusões a respeito da possível existência de uma tendência ou regularidade nos efeitos da inflação sobre as receitas de arrecadação, levando-se em conta todas as etapas anteriores do trabalho.

EFEITOS DA INFLAÇÃO SOBRE A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

A inflação é o fenômeno normalmente descrito como a variação percentual no nível de preços, que costuma ser medida, na prática, pelo aumento do índice de preços ao consumidor, qual seja, o preço médio de uma cesta de bens e serviços consumidos por uma família considerada representativa. De modo equivalente, pode-se dizer que a inflação consiste na desvalorização ininterrupta da moeda, o que acarreta os mais variados custos. Dentre estes, estão os efeitos da inflação sobre o sistema tributário.¹

Abstraindo-se as distorções geradas pelo processo inflacionário nos preços relativos de modo geral e no comportamento dos diversos agentes econômicos, que acabam tendo importantes - embora indiretas - repercussões no setor público, são os seguintes os principais efeitos fiscais da inflação:

a. *fiscal drag* (arrasto fiscal)

Distorção favorável (em termos de arrecadação de receitas pelo Tesouro) gerada sobre o sistema tributário à medida que este contenha elementos de progressividade e as faixas do imposto marginal sobre os quais incidem as alíquotas sejam definidas em termos nominais.

Com o passar do tempo e a existência de inflação, esta altera o valor real das linhas de progressividade e, conseqüentemente, o valor real do tributo, se as linhas - ou mesmo as alíquotas - não forem corrigidas de acordo com a alta do nível de preços.

¹ Barbosa, F.H (1987).

Como resultado, o imposto efetivamente cobrado sofre elevações, já que os contribuintes são continuamente empurrados para bandas cada vez mais altas das tabelas progressivas. No caso do imposto de renda, por exemplo, a inflação acaba ocasionando uma perda de renda disponível, pois há um aumento gradual da carga tributária definida para determinada renda real constante.

O arrasto fiscal adquire maior importância a partir dos anos 50. As linhas de progressividade das tabelas do imposto de renda da pessoa física permaneciam inalteradas durante anos e, além disso, havia problemas de atrasos na correção dos ativos imobilizados das empresas. Nessa época, porém, a sonegação era muito elevada, motivo pelo qual não foram obtidas muitas vantagens quanto a ganhos de receitas. Na década dos 80, ao contrário, foi verificado grande aumento, tanto da carga tributária em termos reais quanto da arrecadação efetiva, devido à progressividade fiscal não ajustada em face do regime de inflação e também ao recrudescimento da própria inflação.

Com a evolução do processo inflacionário, as tabelas progressivas passaram a ser corrigidas por índices que representassem as variações de poder aquisitivo da moeda, começando pela indexação ao salário mínimo, em 1961, e sendo o último desses coeficientes a UFIR (Unidade Fiscal de Referência).

b. o efeito Olivera-Tanzi²

Efeito desfavorável, decorrente da existência de defasagens significativas na coleta de impostos. O *lag* - intervalo - entre o fato gerador do tributo e seu efetivo recolhimento aos cofres públicos diminui a arrecadação tributária em termos reais, devido à corrosão inflacionária. Assim sendo, na inexistência de um mecanismo que mantenha o valor real do tributo nesse

² Vito Tanzi, do FMI, e Julio Olivera, da Universidade de Buenos Aires.

espaço de tempo - entre a situação definida em lei como tributável e a execução do pagamento do tributo - um aumento da taxa de inflação leva a uma diminuição do gravame tributário. A receita real proveniente da taxação diminui com o aumento da inflação,³ à medida que os impostos acabam sendo pagos em moeda desvalorizada.

O processo torna-se ainda mais desestabilizador devido à facilidade de o déficit orçamentário escapar ao controle do governo. Pode-se criar um círculo vicioso, em que o aumento do déficit público é financiado pela expansão da moeda, empurrando a inflação, o que, por sua vez, agrava ainda mais o déficit, via efeito Olivera-Tanzi.⁴

Havia, até a década de 60, vários incentivos ao atraso no cumprimento das obrigações fiscais, muito em função das oportunidades de arbitragem existentes. As multas referentes à defasagem dos pagamentos eram, em geral, menores do que o rendimento de aplicações financeiras e investimentos privados.⁵

Instituiu-se, em 1964, a correção monetária dos impostos em atraso,⁶ muito embora a perda de receita proveniente dos *lags* de coleta tenha sido reconhecida legalmente apenas na década de 80

Até esse período, a arrecadação do imposto de renda foi a mais afetada pelo efeito Olivera-Tanzi no Brasil, devido à sistemática do ano-base,

³ Distorção que não se verifica em casos de inflação estável, pode ter efeitos extremamente deletérios com a aceleração inflacionária, como se verificou, recentemente, também na Argentina, antes do Plano Austral. O setor público pode, frente a um choque inflacionário, tornar-se um perdedor líquido de receitas, à medida que as perdas na arrecadação podem exceder os benefícios do imposto inflacionário.

⁴ Modelo de política monetária. Ver, a respeito, Sachs, J. & Larrain, F. (1995).

⁵ Em 1963, segundo Simonsen, M.H. (1995), as multas por atraso eram de 32% ao ano, enquanto que as letras de importação pagavam 55%, um nítido estímulo ao atraso de pagamentos.

⁶ A indexação, correção lógica para os distúrbios resultantes dos intervalos entre o fato gerador do tributo e a execução do pagamento, é, segundo Marfán, M. (1986) cada vez mais freqüente nos países latino-americanos.

segundo a qual o recolhimento do imposto só era efetuado no ano seguinte à ocorrência do fato gerador.⁷ Este efeito se manifestava, principalmente, no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Entretanto, quanto à parcela do imposto de renda da pessoa física retida antecipadamente pelas fontes pagadoras, esta não era afetada pelo efeito Olivera-Tanzi. O que ocorre é que o IR – Fonte não sofre, de acordo com o que se supõe, o efeito Olivera-Tanzi, haja vista que o recolhimento é concomitante (ou quase) ao fato gerador e estabelecimento da obrigação tributária. Uma vez que a renda tributável de um indivíduo – salário ou qualquer outra fonte de rendimento – caia, há, com certeza, perda de receita tributária, embora não haja a perda do gravame tributário. Ou seja, ocorre uma perda na arrecadação de receitas simplesmente pelo fato de que as rendas não indexadas, mal indexadas ou, ainda que com indexação perfeita mas corrigidas apenas uma vez por mês, caem. Pode haver, portanto, uma queda na receita tributada, e conseqüente queda nos valores que ingressam efetivamente nos cofres públicos, sem haver o efeito Olivera-Tanzi em si.⁸

Para compensar a falta de isonomia entre a parcela do imposto de renda retida já na fonte e a parcela paga *a posteriori*, iniciou-se a correção monetária do imposto antecipado, para efeitos de compensação com o imposto devido, a ser apurado na declaração e calculado de acordo com as tabelas progressivas previstas em lei. Esta providência fez ressurgir o efeito Olivera-Tanzi também para o imposto antecipado das pessoas físicas.⁹

⁷ Assim, uma taxa de inflação de 50% ao ano reduzia uma carga tributária nominal de 40% para 26,7% reais (40/1,5). Conferir, a respeito, Simonsen, M.H. (1995).

⁸ Naturalmente, nos recolhimentos anuais, os dois fenômenos se sobrepõem: há a perda do gravame tributário imposta pelo efeito Olivera-Tanzi e a perda de receita tributária (não referente à perda de gravame) pela ação da inflação que não o efeito Olivera-Tanzi.

⁹ A correção monetária aplicada sobre o imposto de renda retido na fonte faz com que as parcelas recolhidas antecipadamente se expressem pelo valor presente, quando da apresentação da declaração. Desde que consideradas pelo valor atual, geram um efeito similar ao do não-recolhimento ou do recolhimento em atraso, o que caracteriza, a rigor, o efeito Olivera-Tanzi, visto que os rendimentos não foram igualmente corrigidos. Ao contrário do efeito Olivera-Tanzi propriamente dito, este se dá pela indexação monetária do tributo, e não devido à ausência dela. Simonsen, M.H. (1995), no entanto, se refere a esta situação também como Olivera-Tanzi,

A neutralização do efeito Olivera-Tanzi só veio a ocorrer em 1986. A partir de então, a diferença entre o imposto devido e o recolhido na fonte passaria a ser corrigida monetariamente, mediante a utilização de um coeficiente com base na ORTN. No que se refere ao Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, a efetuação da cobrança em duodécimos antecipados já reduzia bastante o efeito.

Em 1988, o efeito em questão foi praticamente eliminado, com a criação da OTN fiscal, que seria extinta em 89. A BTN fiscal, criada poucos meses depois, tinha finalidade idêntica, e também foi eliminada, com o Plano Collor II. Em 30 de dezembro de 1991, era instituída a UFIR.

Falou-se, no período imediato ao Real, de um efeito Olivera-Tanzi às avessas,¹⁰ resultante da queda vertiginosa das taxas de inflação, pós plano de estabilização.

c. o problema da geração de lucros ilusórios ou lucros inflacionários na contabilidade das empresas

Distorção gerada nos balanços das empresas, em virtude da adoção de uma contabilidade convencional, que não leva em consideração a progressiva perda de poder aquisitivo da moeda nacional. Origina-se da utilização de demonstrações contábeis baseadas em valores históricos no lugar de valores reais, cujo efeito líquido dependerá da estrutura de ativos e passivos

sendo que esta, se tomada a definição do efeito mais precisamente, não configuraria, de fato, um efeito Olivera-Tanzi.

¹⁰ Bacha, E.L. (1994).

Segundo Bacha, o efeito Olivera-Tanzi estabelece que as receitas tributárias não são protegidas contra a inflação, enquanto que os gastos do governo são fixos, motivo pelo qual o déficit orçamentário declina quando a inflação cai. Na ocorrência de um efeito Olivera-Tanzi às avessas, as despesas orçamentárias são determinadas em termos nominais, e os impostos protegidos da inflação, para duplo benefício do Tesouro Nacional.

da firma.¹¹ Geram-se fortes efeitos redistributivos, decorrentes principalmente da existência de uma certa assimetria nos efeitos da inflação sobre os balanços.

Temos aqui dois diferentes fenômenos: a geração de lucros ilusórios (ganhos nominais, tidos erroneamente como reais, sobre os quais inclusive incidem impostos) e a geração de lucros inflacionários (o oposto, ganhos reais não computados, ou seja, não registrados em se tratando de contabilidade nominal). Estes últimos ocorrem, com frequência, em situações nas quais o ativo imobilizado da empresa excede o seu patrimônio líquido. Note-se, entretanto, que o lucro inflacionário não constitui a regra, e sim a exceção: eis a assimetria, que, por fim, torna-se também um grande estímulo à sonegação.

A tributação de lucros e ganhos de capital ilusórios constituía verdadeiro confisco do patrimônio, um convite à sonegação de impostos, algumas vezes via registros falsificados.¹²

A tentativa de ajuste da contabilidade das empresas incluiu:

- a correção do ativo imobilizado, inclusive para o cálculo das depreciações;
- a correção dos empréstimos em moeda estrangeira;
- a correção do capital não imobilizado.

¹¹ Típico de empresas com excesso de ativo imobilizado em relação ao capital próprio.

¹² Como no caso do imposto sobre lucro imobiliário: era prática corrente o ato de “passar as escrituras por baixo”, com o pagamento da diferença em moeda para se escapar das taxas que incidiam sobre a diferença nominal entre o preço de venda e o de aquisição do imóvel transacionado.

Mesmo assim, a tributação dos lucros ilusórios só chegou a ser totalmente extinta em 1974, o que não representou grande diminuição na arrecadação tributária, já que outras brechas na legislação foram fechadas à mesma época.

A legislação tributária pôde ser considerada adaptada à realidade inflacionária em 1977, com a adoção da contabilidade inflacionária, que, além de corrigir outras distorções menores, buscava, naturalmente, eliminar a tributação do lucro inflacionário.¹³

Em princípio, pode-se dizer que a maioria das distorções geradas pela inflação no sistema tributário podem ser corrigidas mediante mecanismos *ad hoc* de indexação;¹⁴ o sistema fiscal pode ser corrigido para ajustar-se ao movimento inflacionário, embora em algumas situações mesmo a indexação não seja totalmente eficiente.

Em razão de nosso longo histórico inflacionário e de características específicas à política econômica do país, o Brasil pôde, ao longo dos últimos 32 anos, desenvolver um complexo sistema de indexação:¹⁵ a correção monetária se tornou inevitável devido à alta crônica de preços, sendo incorporada pelo governo à política econômica.

A indexação é caracterizada pela adoção de unidades de conta reajustáveis, com o objetivo de compensar a sociedade pela contínua desvalorização da moeda legal, podendo ser formal ou informal.

¹³ Simonsen, M.H. (1995).

¹⁴ Marfan, M. (1986).

¹⁵ Ver Anexo 1, sobre o processo de indexação no Brasil.

Foram adotados, a partir dos anos 60, vários indexadores oficiais, alguns deles com o intuito específico de minimizar os efeitos nocivos observados no âmbito da arrecadação tributária.

As unidades de conta que se sucederam ao longo desse período e que tiveram por objetivo o cálculo das obrigações fiscais incluem a ORTN, a OTN fiscal, o BTN fiscal e a UFIR,¹⁶ e pretendiam, principalmente, brecar o efeito Olivera-Tanzi, impedir o arrasto fiscal e corrigir para valores reais a contabilidade das empresas.

A UFIR (unidade fiscal de referência) continua até hoje em vigor,¹⁷ e tem como vantagem sobre suas antecessoras o fato de substituir de fato a moeda legal no sistema tributário.

¹⁶ Ver novamente o mesmo anexo, sobre a indexação das unidades de conta.

¹⁷ Para atualização monetária de impostos em atraso.

ESTRUTURA LEGAL DOS TRIBUTOS

Não obstante nossa sucinta descrição dos efeitos da aceleração inflacionária sobre a receita tributária e dos recentes remendos incorporados ao nosso sistema tributário numa tentativa de minimização dos problemas, deve-se atentar para o fato de que uma pesquisa mais sofisticada acerca dos impactos da inflação sobre a arrecadação tributária necessita também incluir estudos mais direcionados sobre os vários impostos que compõem o sistema, tendo em vista que a especificidade dos mecanismos de funcionamento de cada um dos tributos é que irá definir o modo como o Sistema Tributário Brasileiro é atingido como um todo.

Desse modo, após nossa breve exposição dos fenômenos decorrentes da variação inflacionária, faremos agora um sumário das principais características administrativas dos tributos estudados, com ênfase dada às bases de incidência, aos fatos geradores da obrigação tributária, aos prazos de recolhimento e aos critérios de indexação adotados. Considerando-se essas peculiaridades, pode-se dizer que os impostos e contribuições escolhidos constituem uma boa base para a análise dos efeitos diferenciados da inflação sobre o sistema tributário.

A descrição caso a caso das características legais e administrativas feita a seguir é de extrema relevância, pois permitirá estabelecer, entre outras características, os intervalos – denominados *lags* – em que os valores devidos ficam desindexados, desde a ocorrência do chamado fato gerador da obrigação tributária até seu efetivo recolhimento pelos órgãos públicos. As características legais e administrativas condicionam, portanto, também a margem para a corrosão inflacionária, fundamental para a determinação do desempenho da receita; a vinculação entre o sistema normativo e os resultados econômicos produzidos pela inflação é absoluta.

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

Conhecido anteriormente por Imposto de Consumo, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), é um tributo federal¹⁸ e está inserido, assim como o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços), no capítulo concernente aos “impostos sobre a produção e a circulação” do Código Tributário Nacional.

Características Gerais

Como peculiaridades deste imposto, estão, no texto constitucional, a seletividade em função da essencialidade e a não-cumulatividade.¹⁹

Para que seja atendida a exigência do respeito à capacidade contributiva de quem sofre seu encargo - quem tem capacidade econômica maior deve suportar um maior encargo tributário - o IPI é cobrado de modo seletivo. Esta seletividade é um critério de prioridade de consumo, uma forma justa de discriminação do imposto, em função da importância ou utilidade do produto tributável para os consumidores. Por este princípio, devem-se tributar com alíquotas mais elevadas os produtos mais supérfluos.²⁰ Assim, as alíquotas diferenciadas do IPI, de 0 a 365%, incidirão em uma escala crescente, na proporção inversa à essencialidade dos produtos tributados.²¹

¹⁸ Constituição Federal, de 1988, art. 153, item IV.

¹⁹ Constituição Federal, de 1988, art. 150, §3º.

²⁰ Conforme, entre outros, Sousa, R.G. (1950): “(...) É evidente que os impostos de consumo devem discriminar entre os artigos de primeira necessidade, como roupas, gêneros alimentícios, medicamentos; os de semi-luxo, como fumo, diversos, artigos de esporte, automóveis; os de luxo, como jóias, peles, perfumes, certos tipos de automóveis e de bebidas, e finalmente os de consumo prejudicial ou inconveniente, como armas, jogos de azar e entorpecentes, quando legalmente admitido o seu comércio.”

²¹ Além dessa questão de variação de alíquotas, o princípio da seletividade em função da essencialidade é de grande importância para um estudo dos efeitos da inflação sobre a arrecadação à medida que o governo adota prazos de recolhimento e de indexação

O IPI incide sobre os produtos de modo não-cumulativo. O processo para se evitar a cumulatividade consiste no registro, por parte do contribuinte, de créditos pelo imposto pago na aquisição de insumos, produtos intermediários ou material de embalagem, sobre os quais já tenha incidido o IPI.²² Isto é feito em livro próprio, aludindo à especificação e à quantidade dos produtos, seu valor e o destaque do IPI creditado. Efetuada a operação de crédito do imposto, este será deduzido do valor que vier a ser devido por ocasião das saídas subseqüentes de produtos.

Com a saída do produto novo, o IPI que incidir sobre ele será registrado como débito. Periodicamente, tendo sido levantados créditos e débitos, caberá ao contribuinte recolher o saldo devedor. Em caso de ocorrer saldo credor, este deverá ser transferido para o período posterior.

Em resumo, o montante devido resulta da diferença, em um dado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o imposto pago, relativo aos produtos que nele entraram.

Incidência

O IPI tem por fato gerador:²³ o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, a arrematação de produtos em leilão e a

diferenciados para as diversas mercadorias, classificando-as em grupos que parecem se ajustar à definição de essencialidade (Os cigarros e as bebidas alcoólicas, por exemplo, considerados bens não-meritórios, observam procedimentos divergentes dos demais produtos). Esta cobrança de modo seletivo exerce, portanto, suas influências sobre o intervalo no qual o tributo aguarda recolhimento após a ocorrência do fato gerador, período em que está sujeito aos impactos nocivos da aceleração inflacionária.

²² Código Tributário Nacional, de 1966, art.49, parágrafo único.

²³ As conceituações jurídicas dos itens que compõem a seqüência inerente ao processo de arrecadação dos tributos, tais como a obrigação tributária e o fato gerador, além de uma descrição da própria seqüência, são apresentadas em separado, no Anexo 2 deste trabalho.

saída de produtos industrializados de estabelecimento industrial ou equiparado.²⁴

A hipótese mais freqüente de abrangência do IPI é esta última, vinculando diretamente a atividade econômica de industrialização ao tributo. São considerados industrializados, para efeitos do IPI, os produtos que tenham sido submetidos “a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Caracterizam a industrialização estas operações: beneficiamento, montagem, transformação, acondicionamento e renovação.

Como as alíquotas de incidência do imposto variam conforme o princípio da seletividade, a Autoridade Tributária edita normas legislativas contendo a descrição dos produtos, com o correspondente percentual de imposto, condensadas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Para delimitação, portanto, do campo de incidência do IPI, constata-se serem necessárias duas condições cumulativas: que o produto seja industrializado e que conste do código da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), ao qual corresponda uma alíquota, ainda que zero, ou a expressão “isento”.

São responsáveis pelo pagamento do IPI: o importador, o industrial e o comerciante.²⁵ Também é contribuinte responsável o arrematante de produtos levados a leilão após a apreensão. Há também a figura do contribuinte autônomo, qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante, relacionado como uma quarta espécie.

Quanto à imunidade tributária prevista pela Constituição Federal, esta alcança o livro, o jornal e os periódicos, além do papel destinado à sua

²⁴ Código Tributário Nacional, de 1966, art.26.

²⁵ Código Tributário Nacional, de 1966, art.51.

impressão. O IPI também não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior, sobre a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do país. O ouro financeiro, mesmo quando apresentado sob a forma física de barras, o que caracterizaria um produto industrializado, sujeita-se exclusivamente à incidência do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).

É facultado ao Poder Público decidir sobre esta exclusão de certos produtos, bem como sobre a alteração de suas alíquotas.²⁶

Quanto ao cálculo do imposto, este será feito mediante a aplicação da alíquota do produto, um percentual constante da Tabela, sobre o respectivo valor tributário, a base, de modo a determinar o montante do tributo.²⁷

Recolhimento

Como normas gerais do recolhimento, está previsto, no artigo 107 do Regulamento do IPI, que o imposto será recolhido:

- antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, quando em casos de importação;
- nos prazos constantes da legislação do imposto, para produtos saídos de estabelecimentos industriais ou equiparados.

Com o advento da Lei 8.383/91, foi instituída a UFIR (Unidade Fiscal de Referência), como forma de agregar a correção monetária ao

²⁶ Constituição Federal, de 1988, art. 153, §1º.

²⁷ Código Tributário Nacional, de 1966, art.47.

pagamento dos impostos, principalmente se ocorrido após determinados prazos estabelecidos pela lei.

Embora o recolhimento do imposto dentro dos prazos eximisse o contribuinte de multas, juros e quaisquer outros encargos legais, como ainda hoje ocorre, não o livrava da obrigatoriedade de converter monetariamente os valores a serem recolhidos, de acordo com as normas vigentes no período de ocorrência do fato gerador.

Como essa conversão poderia não ser efetuada na ocorrência do fato gerador, o período entre este e a indexação constitui um fator a ser considerado no estudo da arrecadação tributária.

Os efeitos da inflação sobre a receita tributária dependerão, portanto, do espaço de tempo em que os valores a serem recolhidos ficam desatualizados, sendo corroídos pela aceleração inflacionária. Desse modo, é conveniente encontrarmos um prazo médio desindexado – um *lag* no qual o tributo vai se deteriorando monetariamente.

Para fins de visualização dos diferentes prazos de recolhimento, apuração e *lag* médio sem indexação, serão apresentados diagramas, considerando-se como base para a sua construção o calendário do ano de 1997,²⁸ independente do período que estiver sendo tratado.

É conveniente apresentarmos, inicialmente, os critérios de indexação utilizados durante o período 1992-96.

²⁸ Para a contagem dos dias úteis, deve-se atentar para a existência de feriados durante a semana, além dos sábados e domingos normalmente computados.

-
- ◆ Para o período de 01/01/1992 a 27/01/94:

O contribuinte é obrigado a converter em UFIR diária o valor a recolher, no primeiro dia da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores.

- ◆ Para o período de 28/01/1994 a 31/12/94:

A conversão passa então a ser realizada no último dia do decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

- ◆ Para o período de 01/01/1995 a 31/12/96:

Extingue-se a conversão em UFIR, sendo os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995 apurados em reais.

Quanto ao recolhimento:

- ◆ Para fatos geradores ocorridos entre 01/01/92 e 31/10/93, prevaleciam os seguintes prazos:

- até o décimo dia da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, para os cigarros (exceto os feitos à mão);

Os prazos finais de recolhimento serão, portanto, os dias 10 e 25, desde que úteis, ou, se não, o último dia útil anterior a estes.

Recordando que durante o período de 01/01/1992 a 27/01/94 o contribuinte era obrigado a converter em UFIR diária o valor do imposto a

recolher no primeiro dia da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, temos o seguinte diagrama:



Ocorrendo o fato gerador do tributo no dia 04 (1ª quinzena do mês), a data final de recolhimento será o dia 25 (10º dia da quinzena subsequente). A indexação do tributo ocorre no dia 16.

O prazo médio desindexado é de 8,5 dias.

$$15/2 + 1 = 8,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média)²⁹ + nº de dias até a “ufirização”

- até o último dia útil da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, para as bebidas e líquidos alcoólicos;

Os prazos finais de recolhimento serão, portanto, os dias 15 e 30, desde que úteis, ou, se não, o último dia útil anterior a estes.

²⁹ Foi adotada a suposição simplificadora de que os fatos geradores são uniformemente distribuídos ao longo do período.



Ocorrendo o fato gerador do tributo no dia 04 (1ª quinzena do mês), a data final de recolhimento será o dia 31 (último dia útil da quinzena subsequente). A indexação ocorre no dia 16.

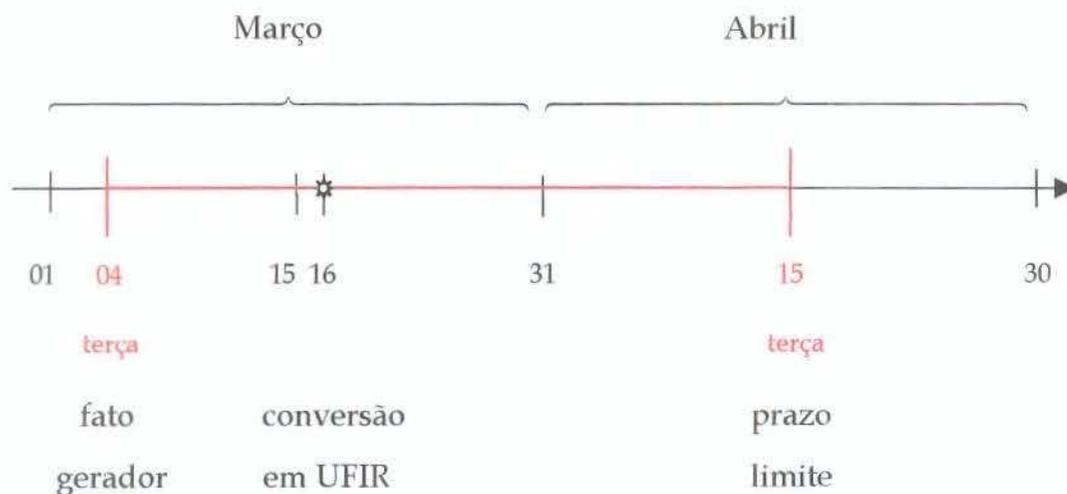
O prazo médio desindexado é de 8,5 dias.

$$15/2 + 1 = 8,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

- até o último dia útil da segunda quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, para os demais produtos.

Os prazos finais de recolhimento serão, portanto, os dias 15 e 30 e/ou 31 da quinzena subsequente, desde que úteis, ou, se não, o último dia útil anterior a estes.



Ocorrendo o fato gerador do tributo no dia 04 (1ª quinzena do mês), a data final de recolhimento será o dia 15 (último dia útil da segunda quinzena subsequente à de ocorrência do fato gerador). A indexação ocorre no dia 16 imediatamente posterior ao fato gerador.

O prazo médio desindexado é de 8,5 dias.

$$15/2 + 1 = 8,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a "ufirização"

◆ Para fatos geradores ocorridos entre 01/11/1993 e 31/12/1996:

Em 1º de novembro de 1993, o período de recolhimento do IPI passou de quinzenal a decendial. A data para a indexação também foi alterada,

passando a ser efetuada no último dia do decêndio de ocorrência do fato gerador, e não mais no primeiro dia da quinzena subsequente.³⁰

Atualmente, e tendo vigorado para fatos geradores ocorridos a partir de 01/11/1993, os pagamentos do IPI deverão ser efetuados dentro dos prazos que se seguem:

- até o terceiro dia útil do decêndio³¹ subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, no caso de bebidas e cigarros (com exceção dos feitos à mão);

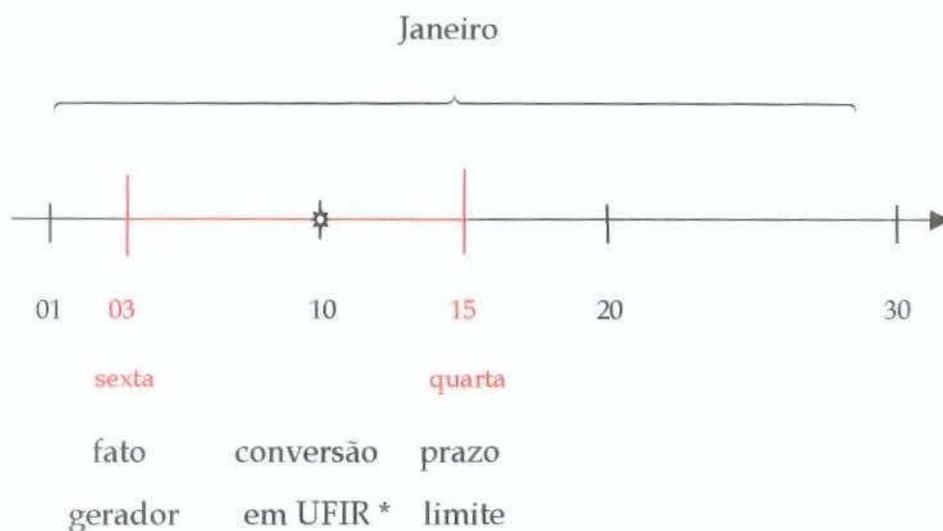
Os prazos finais de recolhimento serão os dias 03, 13 e 23, desde que úteis, caso os dois dias imediatamente anteriores também o sejam.

Para o período de 01/11/1993 a 31/12/94, relembrando, a conversão passa a ser realizada no último dia do decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

Já para o período de 01/01/1995 a 31/12/96, não há mais a conversão em UFIR, sendo os fatos geradores apurados em reais (R\$).

³⁰ Medida Provisória nº 368, de 29 de outubro de 1993, que altera a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

³¹ Para fins de recolhimento de quaisquer impostos, o decêndio a ser considerado nos prazos será sempre o decêndio civil, independente da data em que houver ocorrido o fato gerador.



* de 28/01 a 31/12/1994

de 01/01/1995 a 31/12/1996 ⇒ não há conversão

Ocorrido o fato no dia 3 (1º decêndio do mês), o prazo final de recolhimento do imposto será o dia 15, o terceiro dia útil do decêndio subsequente (os dias 11 e 12, sábado e domingo, não são úteis). A “ufirização” ocorre no dia 10.

Para o período de 28/01 a 31/12/1994, o prazo médio desindexado é de 5 dias.

$$10/2 + 0 = 5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

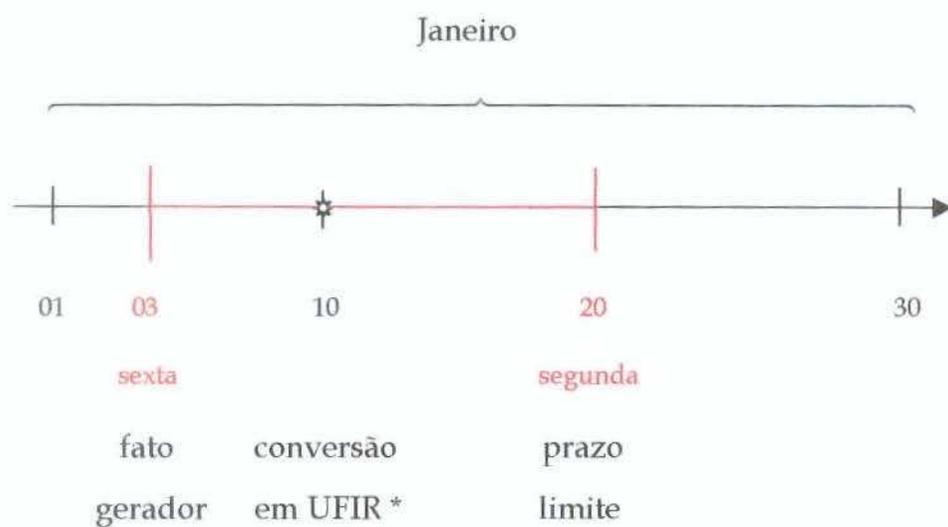
Para o período de 01/01/1995 a 31/12/1996, o prazo médio desindexado é de 10 dias.

$$10/2 + 5 = 10 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

- até o último dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, no caso dos demais produtos (inclusive automóveis).

As datas finais de recolhimento serão os dias 10, 20 e 30, se forem estes dias úteis.



* de 28/01 a 31/12/1994

de 01/01/1995 a 31/12/1996 ⇒ não há conversão

Ocorrida a saída de produtos do estabelecimento no dia 4, por exemplo, estará situado o fato gerador de IPI no primeiro decêndio do mês (dia 1º a 10), sendo então a data final para seu recolhimento o dia 20, o último dia do decêndio subsequente ao de ocorrência do fato gerador. A indexação é feita no dia 10.

Para o período de 28/01 a 31/12/1994, o prazo médio desindexado é de 5 dias.

$$10/2 + 0 = 5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

Para o período de 01/01/1995 a 31/12/1996, o prazo médio desindexado é de 15 dias.

$$10/2 + 10 = 15 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

Lags Médios de Desindexação para o Imposto sobre Produtos Industrializados

Fato Gerador da Obrigação Tributária	Período de Ocorrência	Prazo Médio Desindexado
Cigarros (exceto os feitos à mão)	01/01/92 a 31/10/93	8,5 dias
	01/11/93 a 31/12/94	5 dias
	01/01/95 a 31/12/96	10 dias
Bebidas e líquidos alcoólicos	01/01/92 a 31/10/93	8,5 dias
	01/11/93 a 31/12/94	5 dias
	01/01/95 a 31/12/96	10 dias
Demais produtos	01/01/92 a 31/10/93	8,5 dias
	01/11/93 a 31/12/94	5 dias
	01/01/95 a 31/12/96	15 dias

Lags Médios Ponderados

Tendo por objetivo a obtenção de um único prazo médio desindexado do imposto para cada sub-período, foi tirada uma nova média, que toma por base os *lags* já encontrados, consolidados na tabela acima.

Para se chegar aos novos *lags* médios de desindexação, foi feita uma ponderação dos prazos médios normais pelo percentual aproximado de arrecadação de cada segmento de fatos geradores: cigarros, bebidas e líquidos alcoólicos, e demais produtos.

Durante o período estudado, o IPI arrecadado tendo como fatos geradores o fumo e as bebidas apresentou os seguintes percentuais na arrecadação total do imposto:

1992	29%
1993	28%
1994	26%
1995	28%
1996	30%

No período de 01/01/1992 a 31/10/93, o *lag* médio desindexado para todos os produtos era de 8,5 dias, permanecendo, portanto, inalterado.

O mesmo acontece no período de 01/11/1993 a 31/12/94, quando o prazo médio em que o imposto se encontrava desindexado era de 5 dias, também para todos os produtos.

Já durante os anos de 1995 e 96, o *lag* médio desindexado era de 10 dias para os cigarros e as bebidas alcoólicas, e de 15 dias para as demais mercadorias.

Considerando-se que em 1995 a arrecadação do IPI referente ao fumo e às bebidas representava 28% do total, e em 96, 30%, tomamos 29% como média para a ponderação. Os restantes 71% se referem, então, aos outros produtos.

Cigarros e bebidas (29%)	—————→	15 dias
Outros Produtos (71%)	—————→	31 dias

Foi encontrada, a partir daí, a seguinte média, ponderada pelos percentuais de arrecadação:

$$10 \times 0,29 + 15 \times 0,71$$
$$10 \times 29\% + 15 \times 71\% = 13,55 \text{ dias}$$

ou seja:

$$\textit{lag} \text{ médio} \times 29\% \text{ (arrecadação referente a cigarros e bebidas)}$$
$$+ \textit{lag} \text{ médio} \times 71\% \text{ (arrecadação referente a outros produtos)}$$

encontrando um novo *lag*: 13,6 dias.

Segue uma tabela com estes novos prazos:

Lags Médios Ponderados de Desindexação para o Imposto sobre Produtos Industrializados

Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
01/01/92 a 31/10/93	8,5 dias
01/11/93 a 31/12/94	5 dias
01/01/95 a 31/12/96	13,6 dias

Pode-se notar, pela tabela acima, o elevado grau de indexação do IPI durante os anos 1992 a 94. No período anterior ao plano de estabilização, caracterizado por elevadas taxas de inflação, o rigor com que era aplicada a correção monetária do tributo era imprescindível para que se diminuísse o campo para a corrosão inflacionária do valor real devido pelos contribuintes. A pequena dimensão dos *lags* de coleta favorece a receita efetivamente recolhida pelo governo.

Já para os anos que sucederam o choque, o prazo médio desindexado torna-se maior, não ocasionando porém problemas para a arrecadação à medida que a inflação havia caído para patamares reduzidos. Não causava, portanto, grandes danos para os valores que aguardavam o recolhimento após a ocorrência do fato gerador.

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

O antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados e do Distrito Federal, foi ampliado pela Constituição de 1988, passando a ser denominado Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações,³² popularmente conhecido pela nova sigla ICMS. O que ocorreu, na verdade, foi que o antigo imposto, de competência federal, sobre Serviços de Transporte e Comunicação foi transferido para o âmbito estadual, incorporando-se ao antigo ICM.

Características Gerais

Assim como o IPI, o ICMS atende ao princípio constitucional da não-cumulatividade,³³ sendo essa condição ainda mais importante devido ao fato de as operações tributadas pelo ICMS tenderem a ser em número maior, desde a produção até a comercialização.

É recomendada, pela nova Constituição, também a seletividade do ICMS, em função da essencialidade das mercadorias.³⁴ O imposto acaba por adquirir, dessa maneira, a mesma condição do IPI, cobrado mediante a

³² Previsto no art. 155, item I, letra b, da Constituição Federal de 1988.

³³ De acordo com este princípio, o que for devido em cada operação deve ser compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

³⁴ Princípio segundo o qual os produtos mais necessários devem ter tributação menos gravosa do que aqueles supérfluos ou de menor necessidade.

aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade, no que atende também a outro princípio: o da capacidade contributiva.

Assim, o ICMS poderá ser seletivo, com a criação de faixas de alíquotas diferenciadas em função da importância dos produtos, tanto as mercadorias como os serviços. Como curiosidade, perfumes e cigarros são tributados à alíquota de 25%, enquanto que roupas a 18%, e a carne a 12%.

Numa tentativa de se evitarem conflitos na fixação das alíquotas entre os Estados, foi delegada ao Senado Federal a incumbência de fixar as alíquotas interestaduais e de exportação, bem como estabelecer as alíquotas máximas e mínimas para operações internas do ICMS, ficando as leis tributárias de cada Estado subordinadas a estes limites.³⁵ A fixação de uma alíquota uniforme de exportação de produtos primários, por exemplo, é essencial para evitar uma guerra fiscal entre os Estados,³⁶ evitando maiores problemas para a integridade da Federação.

Incidência

O ICMS incidirá, além dos produtos nacionais, também sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se tratar de bem destinado a consumo ativo ou fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço; e sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

³⁵ A obrigatoriedade da alíquota consta do Decreto-Lei nº 406, de 1968, art. 5º.

³⁶ Devido à oposição entre produtores e consumidores com relação ao ICMS nas fronteiras interestaduais.

O ICMS não incidirá: sobre operações com livros, jornais e periódicos, assim como o papel utilizado na impressão; sobre operações que destinem produtos industrializados ao exterior, inclusive os semi-elaborados; sobre operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados; sobre operações de arrendamento mercantil ou decorrentes de alienação fiduciária em garantia; e sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sofrendo incidência apenas e tão somente do IOF,³⁷ dentre outras.

Há ainda casos específicos de isenção do ICMS enumerados pela lei:³⁸ saídas de vasilhames, recipientes e embalagens quando não-cobrados do destinatário ou não-computados no valor das mercadorias; e saídas de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país.

Quanto às bases de cálculo, estas são estabelecidas por Lei complementar.³⁹

Os fatos geradores do ICMS são os que se seguem: a saída de mercadorias do estabelecimento produtor, industrial ou comercial; a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento; o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em cafés, bares e similares; e a

³⁷ Conforme já visto anteriormente, quanto à não-incidência do IPI.

³⁸ Decreto-Lei citado, art. 1º, §4º.

³⁹ Esta enumeração de faculdades, peculiaridades e exceções se encontra no §2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988.

prestação de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte e de comunicação.⁴⁰

De modo bastante geral, a base do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou o valor da prestação de serviço, acrescido, se for o caso, dos encargos relacionados com a sua aquisição.⁴¹

Na hipótese de o fato gerador ser o desembaraço aduaneiro de mercadorias vindas do exterior, a base de cálculo será a soma das parcelas: o valor do bem ou mercadoria constante do documento de importação, o próprio imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio, e quaisquer despesas aduaneiras.

Note-se, de passagem, que se o fato gerador do IPI é a saída de um produto industrializado de um estabelecimento industrial,⁴² e o fato gerador do ICMS é a saída de uma mercadoria de um estabelecimento comercial, então uma determinada operação poderá configurar, simultaneamente, fato gerador dos dois impostos.

Neste caso, duas situações podem ocorrer. Se o destinatário do produto é contribuinte do ICMS, o IPI será excluído da base de cálculo do imposto. Se o destinatário não é contribuinte, ou, sendo, adquire o produto para consumo e imobilização, o IPI será incluído.

São contribuintes, de acordo com a sistemática vigente: o comerciante, industrial, ou produtor “que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou que a arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada apreendida”. Há ainda outros: sociedades civis de fins econômicos,

⁴⁰ Decreto-Lei citado, art. 1º, incisos I a III.

⁴¹ Decreto-Lei citado, art. 2º, incisos I a IV, §§ 1º a 4º.

⁴² A legislação do ICMS considera o estabelecimento industrial como de indústria e de comércio.

cooperativas, sociedades civis de fins não-econômicos, órgãos da administração pública e empresas públicas, que explorem estabelecimentos industriais ou pratiquem, habitualmente, vendas de mercadorias, mesmo que para compradores restritos.

Recolhimento⁴³

Apuração

A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração. As obrigações consideram-se devidas na data em que termina este período, e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro. Se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, terá de ser liquidada a diferença. Se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença passará para o próximo período. Consideram-se liquidadas as obrigações até o montante dos créditos do período mais o saldo credor dos anteriores.

O valor do imposto a ser recolhido corresponderá, portanto, à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores. O valor do imposto será apurado pelo contribuinte em conformidade com o regime em que estiver enquadrado: regime periódico de apuração ou regime de estimativa.

⁴³ Referente ao Estado de São Paulo. Dado que o ICMS é um tributo de competência estadual, possuindo, portanto, características legais e administrativas diferenciadas em cada Estado, adotou-se apenas um deles - São Paulo - como objeto deste trabalho.

- Regime Periódico

- ◆ De 01/01/92 a 31/12/94, à exceção do período 01/02/94 a 31/08/94:

Os estabelecimentos enquadrados no regime periódico de apuração foram responsáveis por quantificar, no último dia do mês, o valor do imposto devido em relação às operações e prestações efetuadas no período, mediante escrituração de valores no Livro Registro de Saídas, no Livro Registro de Entradas, e, finalmente, no Livro Registro de Apuração do ICMS, após conferência dos lançamentos efetuados nos Livros anteriores, deduções e estornos previstos por legislação.

- ◆ De 01/02/94 a 31/08/94:

Durante este período, além de mensalmente, a apuração do imposto foi realizada também de forma decendial para certos contribuintes, inscritos em um cadastro especial com base em seu faturamento. Eram responsáveis por apurar, já em UFESP, o ICMS nos dias 10, 20 e 30 de cada mês, representando cerca de 80% do total de sua arrecadação.

- Regime de Estimativa

Os estabelecimentos de contribuintes enquadrados no regime de estimativa terão o valor do imposto a recolher, em cada mês, determinado pelo Fisco, obedecendo às seguintes características:

- imposto será estimado para um período certo, assim prevalecendo enquanto não revisto.

-
- enquadramento de determinado estabelecimento no regime de estimativa obedecerá a critérios do Fisco, levando em conta categorias, grupos ou setores de atividade econômica.
 - Os montantes das operações de entrada e de saída de mercadorias e das prestações tomadas e realizadas, assim como o imposto a ser recolhido no período, serão estimados com base em dados declarados pelo contribuinte e em outros de que dispuser o Fisco.
 - valor do imposto devido será dividido em parcelas, em quantidade correspondente ao número de meses compreendido no período.

O contribuinte será notificado de seu enquadramento no regime de estimativa e da parcela a recolher em cada mês, e ficará obrigado: a recolher mensalmente as parcelas do imposto estimado, dentro dos prazos definidos por lei; a emitir documentos fiscais previstos no Regulamento e a escriturar os livros fiscais, em relação às operações e prestações que realizar; e a apresentar a guia de informação referente ao período, dentro dos prazos estabelecidos.

◆ De 01/01/92 a 31/12/95:

A apuração, em relação a cada estabelecimento enquadrado no regime de estimativa, era efetuada pelo contribuinte em 31 de dezembro de cada ano. Quanto à diferença do imposto verificada entre o valor recolhido e o apurado no Livro de Registro de Apuração do ICMS: se favorável ao Fisco, poderia ser recolhida sem os acréscimos legais, como multas e juros de mora, até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente; e se favorável ao contribuinte, era deduzida em recolhimentos futuros.

♦ De 01/01/96 a 31/12/96:

A partir de 01/01/96, a apuração passou a ser feita semestralmente, em 30 de junho e 31 de dezembro de cada exercício. A diferença verificada, se favorável ao Fisco, poderia ser recolhida até o dia 31 de julho do mesmo exercício, quando referente ao período de apuração com término em 30 de junho; e até 31 de janeiro do exercício subsequente, quando se referir ao período de apuração com término em 31 de dezembro.

▪ Outras Formas de Apuração

Quando se tratar de contribuinte não obrigado a manter escrituração fiscal e outros casos específicos expressamente previstos, o valor do imposto a recolher corresponderá à diferença entre o imposto devido sobre a operação ou a prestação tributada e o cobrado na imediatamente anterior, efetuada com a mesma mercadoria ou seus insumos ou com o mesmo serviço.

Em relação aos contribuintes que só efetuem operações e prestações durante períodos determinados, como finados, festas natalinas, juninas ou carnavalescas, em caráter eventual e transitório, a apuração do imposto será feita: provisoriamente, pelo Fisco, mediante estimativa do montante das operações ou prestações; e pelo contribuinte, na própria guia do recolhimento, quanto à diferença entre o valor real e o valor apurado.

Prazos de Recolhimento ⁴⁴

O imposto do contribuinte enquadrado na forma de regime periódico de apuração poderá ser recolhido sem os acréscimos legais tais como multas e juros de mora até o dia indicado nas tabelas contidas nos anexos do Regulamento do ICMS, fixadas as datas de acordo com o Código de Atividade Econômica em que estiver classificado o estabelecimento.

O contribuinte tributado sob o regime de estimativa também poderá recolher as parcelas mensais até o dia indicado nas tabelas dos anexos do Regulamento, fixado de acordo com o Código de Atividade Econômica do estabelecimento, sem os acréscimos legais. O pagamento da primeira parcela poderá ser efetuado dentro de quinze dias a contar da data da notificação do enquadramento. Sendo a guia de recolhimento fornecida pela Secretaria da Fazenda, o dia do pagamento será o nela fixado.

Quanto às outras formas de apuração, há datas específicas de recolhimento para os diferentes tipos de enquadramento: operação de recebimento de mercadoria ou bem, importado do exterior; operação a ser realizada em território paulista, com mercadoria oriunda de outro Estado; operação de saída de mercadoria, decorrente de arrematação judicial e outros.⁴⁵

⁴⁴ Os diversos prazos de recolhimento do ICMS constam das seguintes disposições:

- Tabela II do Anexo VI do RICMS/91
- Art.14 das DT, com redação dada pelo Decreto nº 40.498/95
- Art.20 das DT, com redação dada pelos Decretos nºs 38.885/94, 40.105/95, 40.498/95 e 40.913/96.

⁴⁵ Conforme especificado no artigo 102 do Regulamento do ICMS (Decreto nº 33.118/91).

Indexação Monetária

Atualmente, se o pagamento for efetuado dentro do prazo regulamentar, o saldo do imposto (em quantidade de UFESPs) não se sujeita à atualização monetária e será reconvertido em reais (R\$) utilizando-se o mesmo valor da UFESP adotado por ocasião da apuração. Se o pagamento ocorrer após o prazo regulamentar, haverá indexação monetária do imposto.

Durante o período estudado:

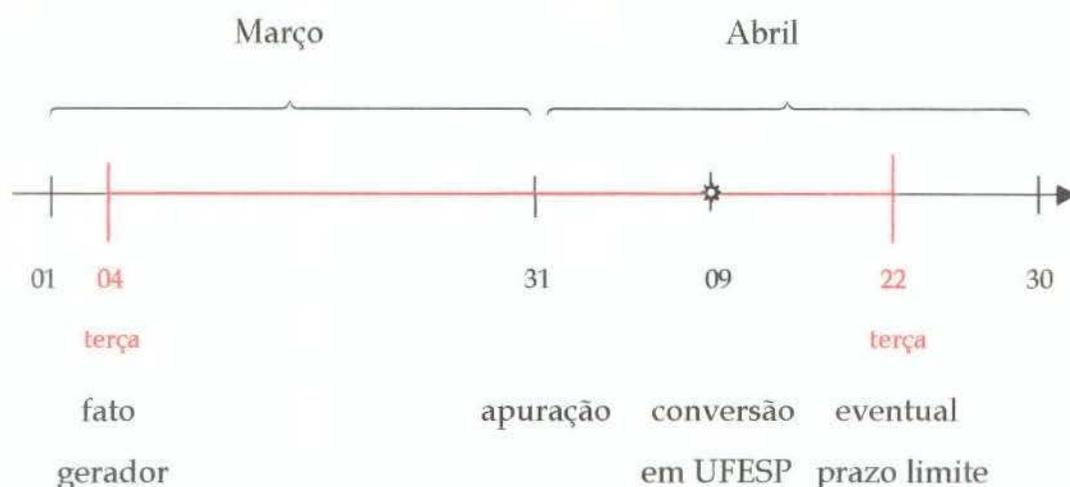
- Regime Periódico

- ◆ De 01/01/92 a 31/01/94:

Nos termos do artigo 631 do RICMS/91, o ICMS deveria ser recolhido pelo seu valor nominal até o 9º dia subsequente ao de sua apuração, constatação ou ocorrência do evento determinante do pagamento do imposto.

Caso o débito fiscal não fosse recolhido na mencionada data, deveria ser convertido em quantidade determinada de UFESPs (considerando-se, no resultado, até a terceira casa decimal). A conversão seria feita pelo valor da UFESP vigente no citado 9º dia, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor da UFESP vigente na data do efetivo pagamento.

A mencionada data de conversão (9º dia) seria considerada, para efeito de atualização monetária, como data de vencimento do débito fiscal, salvo se fixado prazo menor, hipótese em que a conversão seria feita no momento correspondente.



Ocorrendo o fato gerador do tributo no dia 04, a apuração se dá no dia 31, e a conversão monetária é feita após 9 dias. A data final de recolhimento obedece aos prazos limite encontrados nos anexos do Regulamento, fixados de acordo com o Código de Atividade Econômica em que estiver enquadrado o estabelecimento.

O prazo médio desindexado é de 24 dias.

$$30/2 + 9 = 24 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufespização”

♦ De 01/02/94 a 31/12/96:

Ainda de acordo com o artigo 631 do RICMS/91, o valor do débito fiscal, para efeito de atualização monetária, era convertido em quantidade de UFESPs, no dia da apuração, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor dessa unidade na data do efetivo pagamento. Se o dia fixado para a

reconversão recaísse em dia não útil, ela seria efetuada no primeiro dia útil imediatamente posterior.⁴⁶

▪ Apuração mensal (último dia do mês)



Em se tratando da apuração realizada mensalmente, esta é realizada no último dia de cada mês de ocorrência de fatos geradores do tributo. A indexação ocorre no mesmo dia da apuração e a data final de recolhimento consta das tabelas dos anexos.

O *lag* médio desindexado é de 15 dias.

$$30/2 + 0 = 15 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufespização”

⁴⁶ Decreto nº 38.355/94, com alteração dada pelo Decreto nº 38.960/94.

▪ Apuração decencial

Conforme já mencionado, durante o período de 01/02/94 a 31/08/94, realizou-se também a apuração com periodicidade decencial.



De forma análoga à apuração mensal, a conversão em UFESP é realizada já no dia em que se apura o imposto (dias 10, 20 e 30 de cada mês). A data final de recolhimento consta das tabelas dos anexos.

O prazo médio de desindexação é de 5 dias.

$$10/2 + 0 = 5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufespização”

▪ Regime de Estimativa

♦ De 01/01/92 a 31/01/94:

Relativamente à parcela de estimativa, o recolhimento poderia ser efetuado com base no valor da UFESP vigente:

- na data da notificação, até o 9º dia subsequente, quanto à 1ª parcela;
- no último dia do mês imediatamente anterior, até o 9º dia de cada mês, em relação às demais parcelas.



À medida que o recolhimento é efetuado com base no valor da UFESP vigente 9 dias antes, o tributo terá ficado desindexado durante estes 9 dias, além do intervalo partindo da data da ocorrência de seu fato gerador até a conversão.

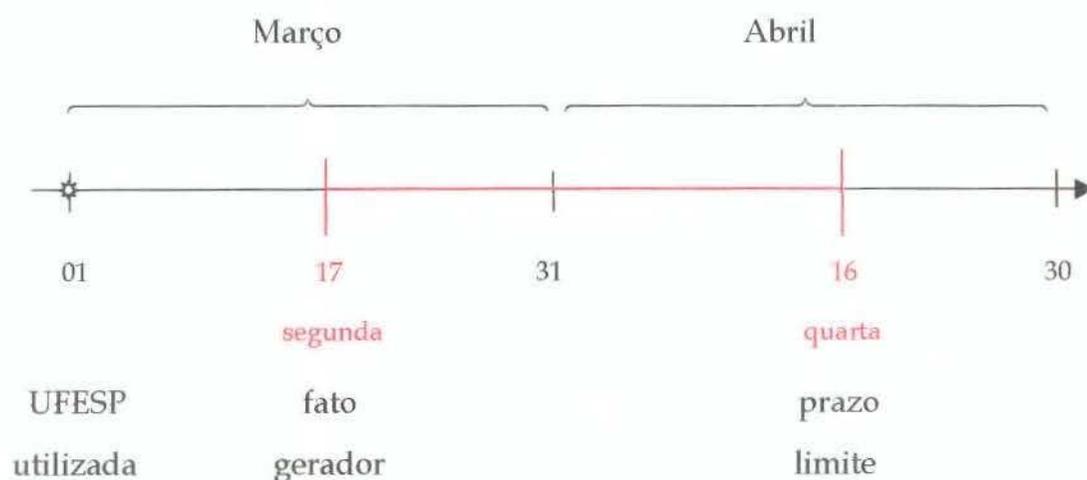
O prazo médio desindexado é, portanto, de 24 dias.

$$30/2 + 9 = 24 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

♦ De 01/02/94 a 31/12/96:

Durante este período, o recolhimento da parcela mensal (qualquer que fosse o Código de Atividade Econômica em que estivesse classificado o contribuinte) deveria ser feito no 1º dia da segunda quinzena do mês subsequente ao qual se referia a parcela, convertendo-a em reais com base no valor da UFESP vigente no mês anterior ao fato.



A UFESP utilizada, mais uma vez, é uma UFESP "atrasada", já que se refere ao mês anterior (UFESP do dia 1º). Isso significa uma desindexação desde a ocorrência do fato gerador até seu recolhimento.

O prazo médio de desindexação do tributo é, portanto, de 31 dias.

$$30/2 + 16 = 31 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

Note-se também que no regime de estimativa do ICMS, além da margem à corrosão inflacionária dada pelos *lags*, deve-se ainda considerar o problema da defasagem de preços, dada a hipótese de estarmos tratando de parcelas a recolher fixas para um período de 6 meses.

Lags Médios de Desindexação para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

Forma de Apuração	Período de Ocorrência	Prazo Médio Desindexado
Regime Periódico	01/01/92 a 31/01/94	24 dias
	01/02/94 a 31/08/94	Apuração decencial: 5 dias Apuração mensal: 15 dias
	01/09/94 a 31/12/96	15 dias
Regime de Estimativa	01/01/92 a 31/01/94	24 dias
	01/02/94 a 31/12/96	31 dias

Lags Médios Ponderados

Com o intuito de se obter um único prazo médio desindexado do imposto para cada sub-período, à semelhança do que havia sido feito para o IPI, foi feita uma ponderação dos prazos médios normais pelo percentual aproximado de arrecadação de cada regime (periódico/estimativa) ou forma de apuração (decencial/mensal), encontrando-se, desse modo, novos prazos médios de desindexação, agora ponderados.

O regime periódico responde por cerca de 90% do total de arrecadação do ICMS, enquanto que o regime de estimativa pelos 10% restantes.

Para o regime periódico, durante os meses de fevereiro a agosto de 1994, houve dois diferentes tipos de apuração: decencial e mensal. Estima-se que a apuração decencial representou aproximadamente 80% da receita tributária, e a mensal, 20%.

Dessa forma, no período 01/01/92 a 01/01/94, o *lag* médio desindexado foi de 24 dias, coincidindo, desta vez, os *lags* para os dois regimes: periódico e de estimativa.

Para os meses 02/94 a 08/94, tínhamos um *lag* de 5 dias para a apuração decencial do regime periódico e um *lag* de 15 dias para a apuração mensal do mesmo regime. Para o regime de estimativa, o *lag* era de 31 dias.

Regime periódico (90%)	}	Apur. decendial (80%) →	05 dias
		Apur. mensal (20%) →	15 dias
Regime de estimativa (10%)		→	31 dias

Fez-se então a seguinte ponderação:

$$5 \times 0,8 \times 0,9 + 15 \times 0,2 \times 0,9 + 31 \times 0,1$$

$$5 \times 72\% + 15 \times 18\% + 31 \times 10\% = 9,4 \text{ dias}$$

ou seja:

lag médio x 80% (apur. decendial) de 90% (regime periódico)

+ *lag* médio x 20% (apur. mensal) de 90% (regime periódico)

+ *lag* médio x 10% (regime de estimativa),

o que resultou em um novo *lag*: 9,4 dias.

Para o período 09/94 a 12/96, o *lag* médio desindexado para o regime periódico (90% do total) era de 15 dias e para o regime de estimativa (10%) era de 31 dias. Uma média ponderada pela arrecadação de cada um dos regimes nos dá um novo *lag*: 16,6 dias.

Regime periódico (90%)	→	15 dias
Regime de estimativa (10%)	→	31 dias

$$15 \times 0,9 + 31 \times 0,10 = 16,6 \text{ dias}$$

lag médio x 90% (regime periódico)

+ *lag* médio x 10% (regime de estimativa).

O que pode ser sintetizado em uma nova tabela:

Lags Médios Ponderados de Desindexação para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
01/01/92 a 31/01/94	24 dias
01/02/94 a 31/08/94	9,4 dias
01/09/94 a 31/12/96	16,6 dias

Também para o ICMS, os prazos médios desindexados são bastante reduzidos, embora não tanto quanto o eram para o IPI. Pode-se dizer, a partir disso, que havia uma certa perda de receita atribuída aos inconvenientes de uma inflação acelerada para este tributo. O valor real do ônus tributário deve ter encontrado dificuldades para se manter em meses de inflação muito elevada e mecanismos de indexação pouco severos.

Para um primeiro sub-período, de 01/01/1992 a 31/01/94, o *lag* de desindexação pode ser considerado significativo, dando alguma margem à corrosão do efeito Tanzi, enquanto os valores devidos não são recolhidos. O intervalo cai expressivamente logo depois, de 01/02/94 a 31/08/94, deixando os efeitos inflacionários de ser consideráveis.

Nos meses que sucederam ao Real, o prazo médio desindexado volta a aumentar, embora não chegue a se aproximar daquilo que era no início do período estudado. De qualquer modo, um período de desindexação um pouco maior nos anos de 1995 e 96 não causa problemas em termo de receitas reais, já que o plano levou a uma relativa estabilização da economia e à clara queda das taxas de inflação, que têm permanecido extremamente reduzidas desde então.

IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

De competência da União,⁴⁷ o IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) é um grande gerador de receitas, atendendo, também, à exigência do respeito à capacidade contributiva.

Características Gerais

De acordo com a Constituição Federal, o IR está sujeito aos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.⁴⁸ Pelo critério da generalidade, o imposto deve poder alcançar qualquer tipo de contribuinte, pessoa física ou jurídica, sem distinção de qualquer natureza. Segundo o princípio da universalidade, deve incidir sobre toda forma de acréscimo patrimonial, estendendo-se o âmbito da incidência sobre a totalidade dos rendimentos e proventos auferidos. Quanto à progressividade, impõe a Constituição que se estabeleça uma escala crescente de faixas de incidência ou alíquotas, a qual imponha uma maior alíquota média aos contribuintes com ganhos e rendas mais elevados. Também atende aos princípios da legalidade e da anualidade, não podendo ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça e não podendo ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou o aumentou.

O Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o acréscimo patrimonial resultante do trabalho, do capital, como os lucros, juros e aluguéis,

⁴⁷ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso III.

⁴⁸ Características arroladas no §2º do artigo citado.

ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, aqui englobados quaisquer outros acréscimos.⁴⁹

Há disponibilidade econômica quando se verifica uma relação de fato entre a renda ou provento e o sujeito passivo da obrigação tributária, como no caso do recebimento, em que a pessoa que recebe o pagamento pode desfrutar de determinado valor, já estando de posse dele. Pode-se dizer que a disponibilidade econômica só se verifica quando a pessoa titular de um direito de crédito recebe a quantia que satisfaz o respectivo direito. Há disponibilidade jurídica quando ocorre o direito ao crédito. Como exemplo, pode-se citar o caso de um vendedor de mercadoria ou de imóvel, a prestação, que tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas, mas não a disponibilidade econômica da renda, a qual se verificará somente com o efetivo pagamento das parcelas ainda devidas. Também há disponibilidade jurídica no caso do dividendo creditado e ainda não pago ao acionista ou quotista de sociedades.

Note-se também que o conceito de renda para efeitos de tributação se baseia na distinção jurídica básica entre patrimônio e renda. Patrimônio (ou capital, segundo os tributaristas) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o acréscimo ou o aumento do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer do tempo, o início e o fim do exercício financeiro. Pode-se dizer então que o critério adotado pela legislação brasileira para a conceituação do imposto de renda resulta de três elementos: provir de uma fonte patrimonial; ser periódica; e provir de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, do exercício de uma atividade com fins de justificar o patrimônio.⁵⁰

⁴⁹ Conforme definido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

⁵⁰ Sousa, R.G. (1964).

Incidência

Embora de incidência periódica, apurando-se as rendas e proventos auferidos no período para efeito de lançamento, o IR também faz uso, de maneira cada vez mais abrangente, de um sistema de antecipação na fonte, em que se determina que as fontes pagadoras retenham e recolham aos cofres da União o imposto devido pelos contribuintes.

O contribuinte do IR é o titular da disponibilidade da renda ou do provento. Por outro lado, de acordo com o Código Tributário Nacional, a lei poderá atribuir à fonte pagadora da renda ou do provento tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Neste caso, o contribuinte é quem auferir a renda, mas o sujeito passivo passa a ser a fonte pagadora que reteve o imposto. Tem-se aí a hipótese de o sujeito passivo da obrigação tributária não ser aquele que se encontrava em relação econômica direta com o fato ou ato tributado.

Quando da Declaração do Imposto de Renda à Receita Federal, cada contribuinte fará uma comparação entre as contas do imposto calculado do período com o montante que já houver sido recolhido na fonte anteriormente, recebendo a restituição do imposto pago a mais ou pagando a diferença, conforme for o caso.

De modo genérico, a base de cálculo do IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física) é o total dos rendimentos auferidos no mês, com a ressalva que determinados tipos de rendimento são tributados exclusivamente na fonte,⁵¹ não compondo a base de cálculo anual.

⁵¹ Ganhos de capital, mercados de renda variável, e ganhos em aplicações financeiras, por exemplo.

Quanto ao IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), a base de cálculo do imposto é o montante do lucro real, arbitrado, ou presumido. O lucro real é o resultado apurado no período de incidência, de acordo com as técnicas contábeis e as disposições regulamentadas. O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada da firma individual ou da pessoa jurídica, mediante a aplicação de 3,5% ou 10%, em razão da atividade econômica, sobre a receita bruta do contribuinte ao qual a lei autorizou optar por essa forma de tributação. O lucro arbitrado é outra forma de tributação aplicada excepcionalmente à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais ou deixar de elaborar suas demonstrações financeiras e não puder optar pela tributação com base no lucro presumido.⁵²

⁵² Para uma exposição mais detalhada do campo de incidência do IR – Pessoa Jurídica, considerado mais intrincado do que os demais tributos, veja o Anexo 3.

IRPF - Imposto de Renda - Pessoa Física

Recolhimento

O Imposto de Renda, principalmente o das Pessoas Físicas, apresenta várias peculiaridades quanto ao fato gerador, à base de cálculo, aos prazos de recolhimento e aos critérios de indexação adotados.

Embora a declaração seja anual, o imposto é normalmente pago antecipadamente, seja sob a forma de retenção pelas fontes pagadoras, seja sob a forma de recolhimento obrigatório pago pelo contribuinte.

Assim, sendo o pagamento do imposto a obrigação principal e a declaração de rendimentos a obrigação acessória, esta tem como objetivo apenas efetuar os ajustes para apuração do saldo - a pagar ou a restituir.

Descreveremos, a seguir, algumas das particularidades.

1) Imposto de Renda na Fonte

É conveniente apresentarmos, inicialmente, as regras utilizadas para a indexação do imposto.

Atualização Monetária do Tributo

No que se refere à indexação do Imposto de Renda na Fonte, podem-se observar as seguintes regras, ao longo do período 1992-96:

◆ 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1994:

Conversão do imposto retido em quantidade de UFIR, tomando-se por base o valor desta no dia de ocorrência do fato gerador.

Reconversão para cruzeiros (Cr\$), cruzeiros reais (CR\$) e/ou reais (R\$) mediante a multiplicação do imposto, expresso em UFIR, pelo valor desta no dia do pagamento.

◆ 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1996:

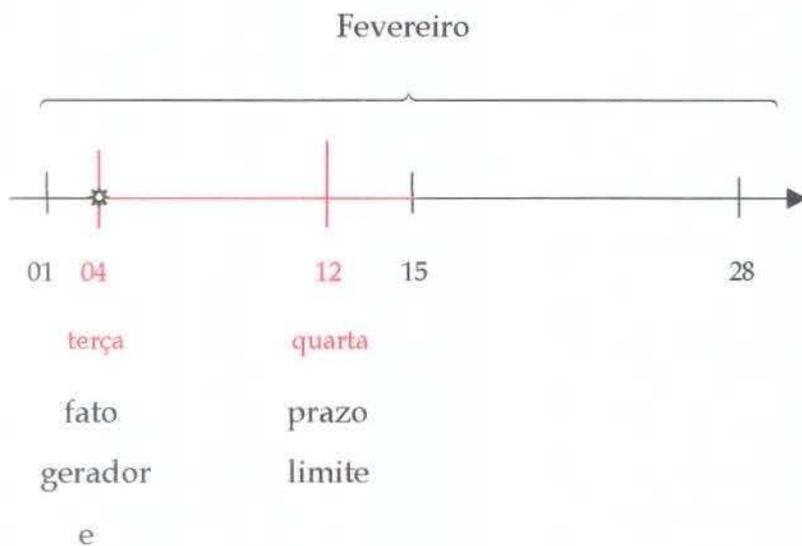
Apuração do tributo já em reais (R\$).

▪ Rendimentos do Trabalho e de Aluguéis, de Residentes ou Domiciliados no País

O fato gerador da obrigação tributária é o pagamento de rendimentos, inclusive mediante depósitos em instituições financeiras, podendo ocorrer diariamente.

A base de cálculo corresponde ao rendimento bruto, admitidas as deduções autorizadas por lei. Sobre essa base é aplicada a alíquota constante da tabela progressiva, vigente no mês em que o rendimento for pago, para o cálculo do imposto.

O prazo de recolhimento do imposto foi fixado até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência dos fatos geradores.



conversão em UFIR (1992/93/94)

(1995/96) ⇨ não há mais conversão

Para o período 1992-94, não há um prazo médio desindexado, já que a conversão do imposto em UFIR toma por base o valor desta no dia em que ocorre o fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 6,5 dias.

$$7/2 + 3 = 6,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

▪ Rendimentos de Capital - Aplicações Financeiras

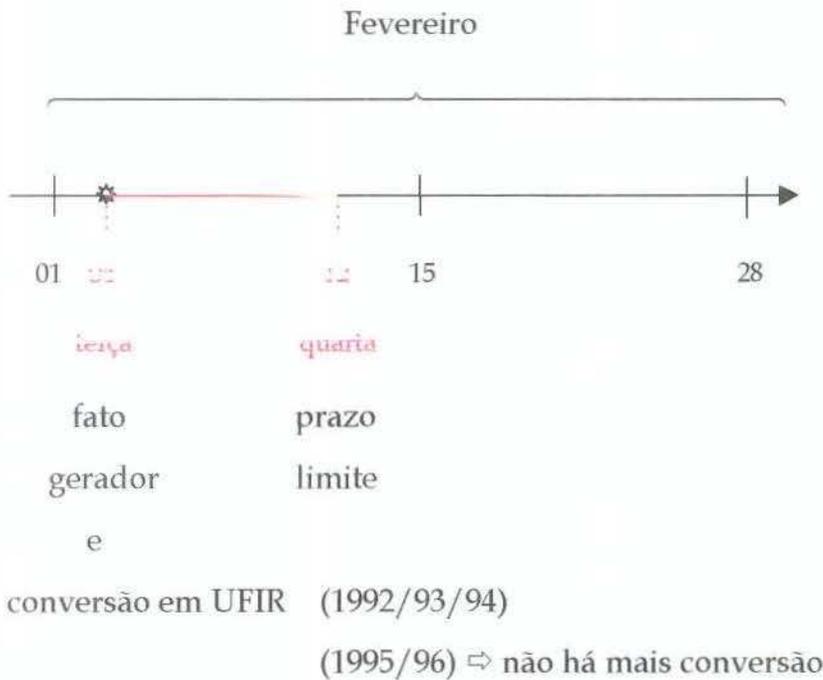
O fato que ocasiona o surgimento da obrigação tributária é o rendimento produzido pela aplicação financeira.

O momento da retenção do imposto é a alienação de títulos, obrigações ou aplicações financeiras de renda fixa, englobando qualquer forma de transmissão da propriedade, assim como a liquidação, total ou parcial, resgate ou repactuação do título ou aplicação.

A base de cálculo para aplicações de renda fixa é o rendimento nominal. Para os fundos de aplicação financeira, fundos mútuos de ações e de commodities, fundos de renda fixa e outros fundos da espécie, a base é a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição. Para estas aplicações, a alíquota a ser aplicada para se calcular o imposto é 15%.⁵³

⁵³ Para as aplicações financeiras de renda fixa, as alíquotas eram de 10%, para fatos geradores ocorridos até 31/12/95.

O imposto deve ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência dos fatos geradores.



Para o período 1992-94, não há um *lag* médio sem indexação, pois a conversão do imposto devido em UFIR toma por base o valor desta no dia de ocorrência do fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 6,5 dias.

$$7/2 + 3 = 6,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

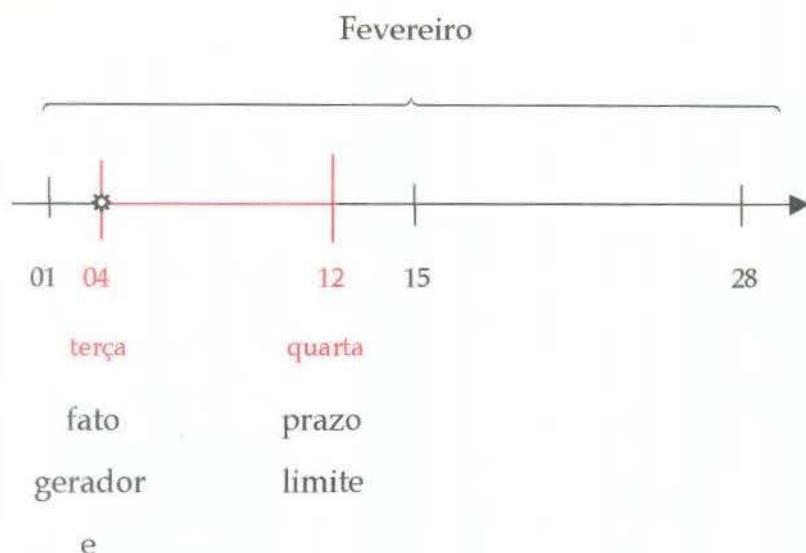
- Rendimentos Distribuídos aos Sócios ou Titular de Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Presumido⁵⁴

Neste caso, tem-se por fato gerador os rendimentos efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual, devidamente escriturados nos livros segundo exigência da legislação tributária, que ultrapassem o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda correspondente (IRPJ), proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, caso haja previsão contratual. A ocorrência do fato gerador é mensal, incidindo o imposto apenas sobre os rendimentos efetivamente pagos que ultrapassem o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda correspondente (IRPJ).

A base de cálculo é o rendimento efetivamente pago já mencionado, admitidas também as deduções autorizadas pela lei. O cálculo do imposto será realizado mediante aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva vigente no mês em que tiver ocorrido o fato gerador.

O prazo para o recolhimento é até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela de ocorrência dos fatos geradores.

⁵⁴ A partir de 01/01/96, os lucros ou dividendos pagos ou creditados pela pessoa jurídica não estão mais sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, passando também a não mais integrar a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica.



conversão em UFIR (1992/93/94)

(1995/96) \Rightarrow não há mais conversão

Para o período 1992-94, não há um *lag* médio desindexado, dado que a conversão do imposto devido em UFIR toma por base o valor desta no dia de ocorrência do fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 6,5 dias.

$$7/2 + 3 = 6,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

▪ Rendimentos Considerados Automaticamente Distribuídos aos Sócios ou Titular de Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Arbitrado

O fato gerador, que ocorre mensalmente, é o lucro arbitrado considerado distribuído aos sócios ou acionistas.

A base de cálculo é o lucro arbitrado deduzido do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro sobre ele incidente. O imposto será calculado mediante aplicação da alíquota de 15%.

O prazo de recolhimento do imposto é até o terceiro dia útil da semana subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.



e
conversão em UFIR (1992/93/94)

(1995/96) ⇨ não há mais conversão

Para o período 1992-94, não há um prazo médio desindexado, pois a conversão do imposto em UFIR toma por base o valor desta no dia em que ocorre o fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 18 dias.

$$30/2 + 3 = 18 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

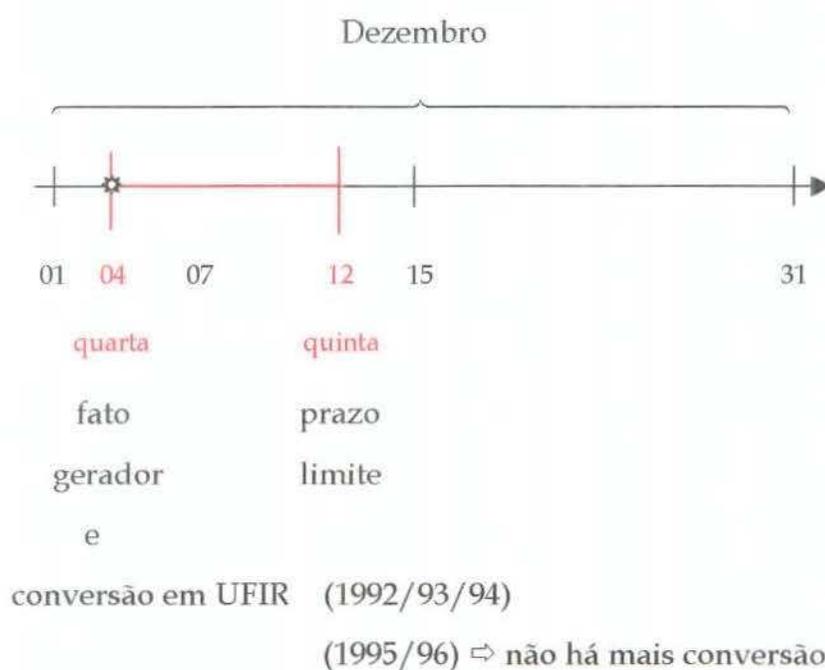
- Lucro Automaticamente Distribuído aos Sócios de Sociedade Civil Prestadora de Serviços Relativos ao Exercício de Profissão Legalmente Regulamentada

O fato gerador do imposto é o lucro considerado automaticamente distribuído aos sócios da sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. Ocorre na data do encerramento do período base da sociedade civil (31/12 de cada ano).

Admitidas as deduções autorizadas por lei, a base de cálculo é o valor do lucro considerado automaticamente distribuído. O cálculo do imposto é feito através da utilização das alíquotas constantes da tabela progressiva vigente no mês da distribuição automática do lucro.

É adotado como prazo para recolhimento do imposto:

- até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência dos fatos geradores (pagamento ou crédito);



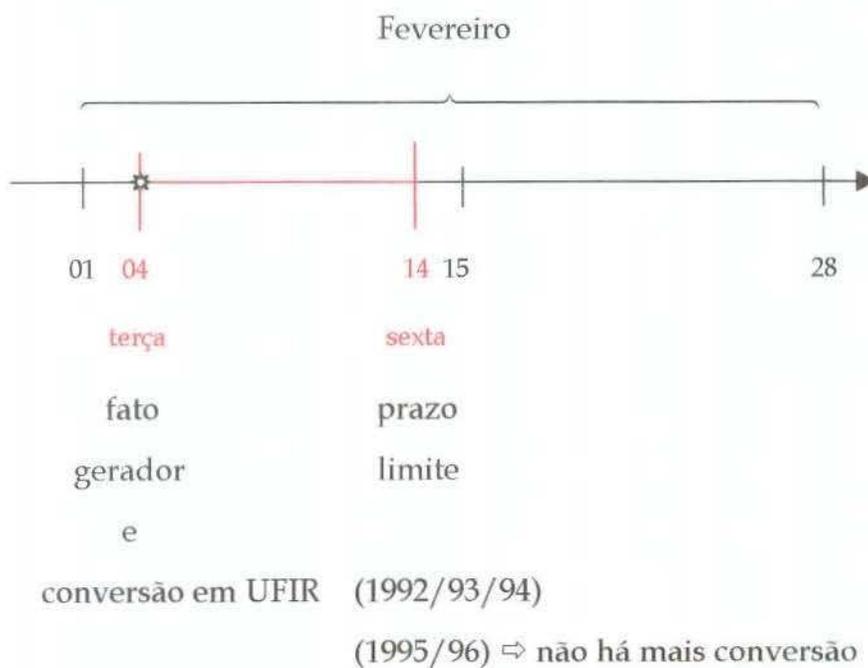
Para o período 1992-94, inexistiu um *lag* médio desindexado, dado que a conversão do imposto devido em UFIR toma por base o valor desta no dia de ocorrência do fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 6,5 dias.

$$7/2 + 3 = 6,5 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

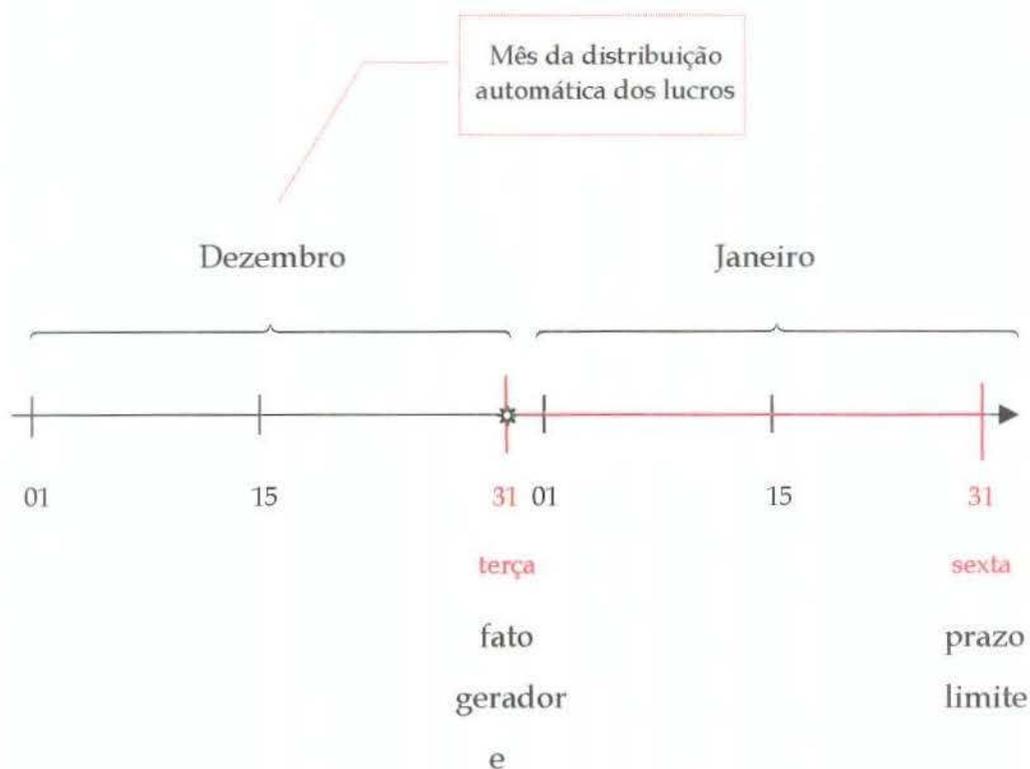
- até o décimo dia seguinte ao da extinção da sociedade civil, em caso de encerramento de atividade em razão de extinção, incorporação, fusão e cisão total.



Para o período 1992-94, não há prazo médio desindexado, tendo em vista que a conversão do imposto em UFIR toma por base o valor desta na data de ocorrência do fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 10 dias (prazo limite para o pagamento do imposto, em dias corridos a partir do dia em que ocorre o fato gerador).

- até o último dia útil do mês subsequente ao de distribuição automática dos lucros, em casos de encerramento de período-base, cisão parcial e desenquadramento do regime previsto no DL nº 2.397/87;



conversão em UFIR (1992/93/94)

(1995/96) ⇨ não há mais conversão

Para o período 1992-94, não há um *lag* médio desindexado, dado que a conversão do imposto devido em UFIR toma por base o valor desta no dia de ocorrência do fato gerador.

Para o período 1995-96, temos um prazo médio desindexado de 30 dias (o prazo limite de recolhimento é o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador).

⇒ Adiantamentos de Empresas

Considerando-se o dia 4 como dia normal de pagamento e o dia 20 como dia de recebimento dos adiantamentos:

Na data em que se recebe o pagamento normal, dia 4, o imposto que incide sobre o saldo dos salários é automaticamente retido pela fonte pagadora.

Depois, por ocasião do adiantamento do salário, que ocorre no dia 20, o imposto devido é calculado sobre a soma dos recebimentos brutos, normal e adiantado, do dia 4 e do dia 20, mediante a utilização da tabela progressiva mensal. Deste valor é deduzido o imposto já pago no dia 4, sendo assim encontrada uma nova quantia, a ser retida também na fonte.

2) Recolhimento Mensal

Carnê-Leão

O fato gerador do imposto corresponde ao total dos rendimentos recebidos, no mês, por pessoa física, decorrentes de:

- rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no País;
- rendimentos e quaisquer outros valores recebidos de fontes no exterior, assim como de representações diplomáticas de países estrangeiros e de organismos internacionais, localizados no Brasil;
- emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como por exemplo tabeliães, notários e oficiais públicos, independente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto se remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;
- rendimentos, em dinheiro, recebidos a título de pensão alimentícia, quando em cumprimento de acordo ou decisão judicial, inclusive alimentos provisionais.

Também estão sujeitos ao recolhimento mensal do imposto: os rendimentos recebidos pelos garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas.

As quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva também se submetem à incidência do imposto sob a forma de recolhimento mensal (Carnê-Leão).

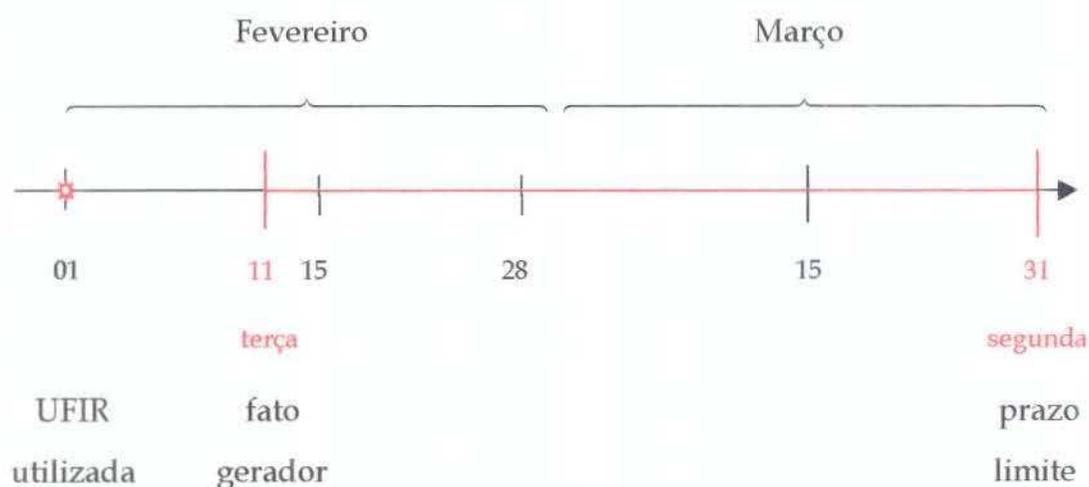
Nessa modalidade de recolhimento, o contribuinte do imposto é a pessoa física que receber os rendimentos mencionados.

O imposto deverá ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao da percepção dos rendimentos, sendo calculado e indexado da forma que se segue:

♦ Até 31 de dezembro de 1994:

Conversão do imposto em quantidade de UFIR, tendo-se por base o valor desta no mês em que os ganhos ou rendimentos forem auferidos.

Reconversão para a moeda corrente - reais (R\$) - mediante a multiplicação do imposto, expresso em UFIR, pelo valor desta no mês⁵⁵ do pagamento.



⁵⁵ Diferentemente da pessoa jurídica, a pessoa física irá converter o imposto a recolher utilizando-se da UFIR do mês do pagamento. A UFIR mensal corresponde sempre à UFIR do dia 1º de cada mês.

Não há, neste caso, um prazo médio desindexado, dado que o valor do tributo a ser recolhido é sempre indexado pela UFIR mensal (referente ao mês de recebimento dos ganhos, e não ao mês de pagamento do imposto).

Desse modo, vejamos o que acontece na ocorrência de aceleração inflacionária - e conseqüente aumento do valor da UFIR - dentro de um período de um mês.

Consideramos, na tabela a seguir, um rendimento tributável fixo, sobre o qual incidirá uma alíquota de 25%, e alguns valores de UFIR diária, lembrando novamente que a UFIR mensal é a mesma do dia 1º.

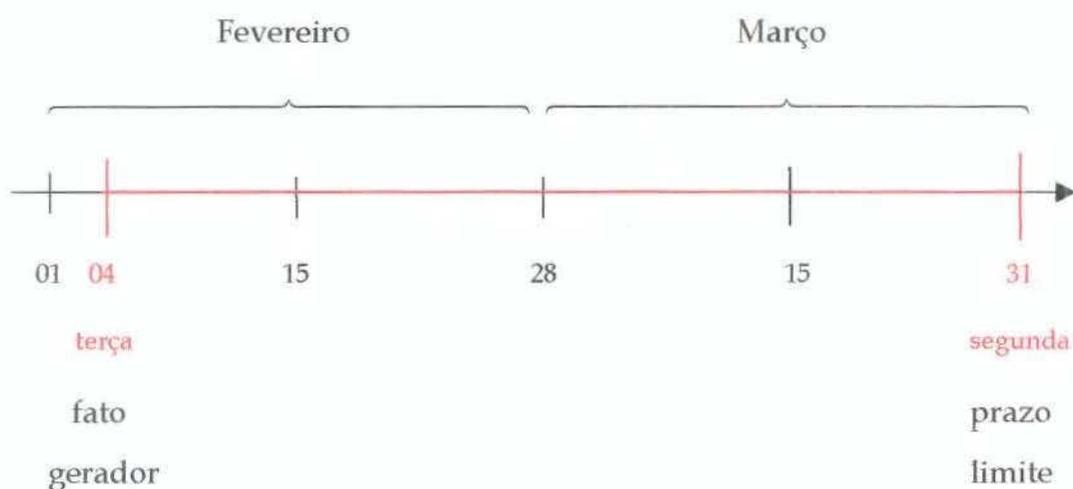
(A) Rendimento em CR\$	(B) Valor da UFIR durante o mês	(A/B) Rendimento em UFIR	(A/B) * 0,25 Imposto em UFIR (25%)
500.000,00	Dia 1º: 597,06	837,44	209,36
500.000,00	Dia 7: 621,42	804,61	201,15
500.000,00	Dia 14: 674,28	741,53	185,38
500.000,00	Dia 23: 707,75	706,46	176,62
500.000,00	Dia 30: 742,91	673,03	168,26

Pode-se verificar, pelo exemplo numérico, que, conforme avançamos dentro do período, ao aumento da inflação corresponde um aumento dos valores da UFIR diária, a redução do rendimento tributável contabilizado em UFIR e correspondente queda do imposto a ser pago, também em UFIR.

Assim sendo, quanto mais distante o fato gerador do tributo do dia 1º, maior será a perda do contribuinte em termos do recolhimento que precisa efetuar. Por outro lado, não haverá perdas na quantidade de receitas arrecadadas; o *lag* desindexado é zero.

♦ 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1996:

Apuração do tributo já em reais (R\$). Não há “ufirização” do rendimento ou do imposto.



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 45 dias.

$$30/2 + 30 = 45 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

3) Imposto Complementar

Mensalão ou Tri-Leão

Constitui um recolhimento mensal facultativo.

À semelhança do Carnê-Leão, é permitido ao contribuinte o pagamento antecipado do imposto anual devido sempre que a soma de seus rendimentos resulte em imposto maior do que aquele retido pelas fontes pagadoras. A sistemática de recolhimento do Mensalão é quase idêntica à do Carnê-Leão.

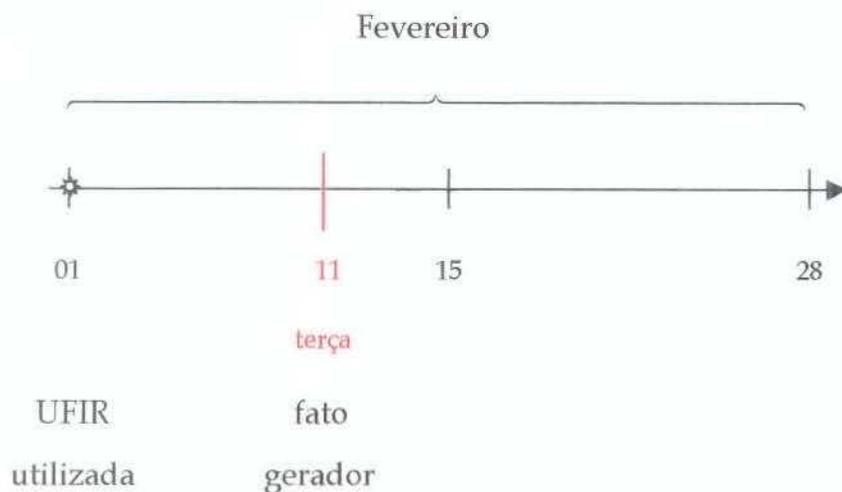
O fato gerador do imposto corresponde ao total dos rendimentos recebidos, no mês, por pessoa física.

O contribuinte do imposto é a pessoa física que auferir os rendimentos.

O recolhimento é facultativo, sendo efetuado do modo que se segue e atendendo aos seguintes princípios de indexação monetária:

◆ Até 31 de dezembro de 1994:

O Imposto Complementar pago durante o ano-calendário é compensado com o Imposto Anual apurado na declaração de ajuste convertendo-se o seu valor em UFIR, pelo valor desta no mês dos efetivos recolhimentos.



Sendo o recolhimento do imposto facultativo, não há, naturalmente, uma data limite, podendo ser este realizado em qualquer dia do mês. Além disso, inexistente o *lag* - o prazo médio desindexado - já que qualquer pagamento efetuado neste período era convertido em UFIR pelo valor desta no mês do efetivo recolhimento.

O imposto recolhido antecipadamente nesta modalidade, devidamente convertido para UFIR na forma acima, é compensável com o imposto anual apurado na declaração.

♦ 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1996:

Aplica-se a mesma regra, excetuando-se a conversão, tendo em vista o fim da indexação.

De maneira similar ao período até 1994, o imposto recolhido em reais é compensado diretamente com o imposto anual apurado na declaração.

4) Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital na Alienação de Bens e/ou Direitos

O fato gerador do imposto é o ganho de capital percebido no mês, decorrente da alienação a pessoas físicas ou jurídicas de bens e/ou direitos de qualquer natureza. Este ganho de capital deve ser apurado e tributado em separado dos demais rendimentos.

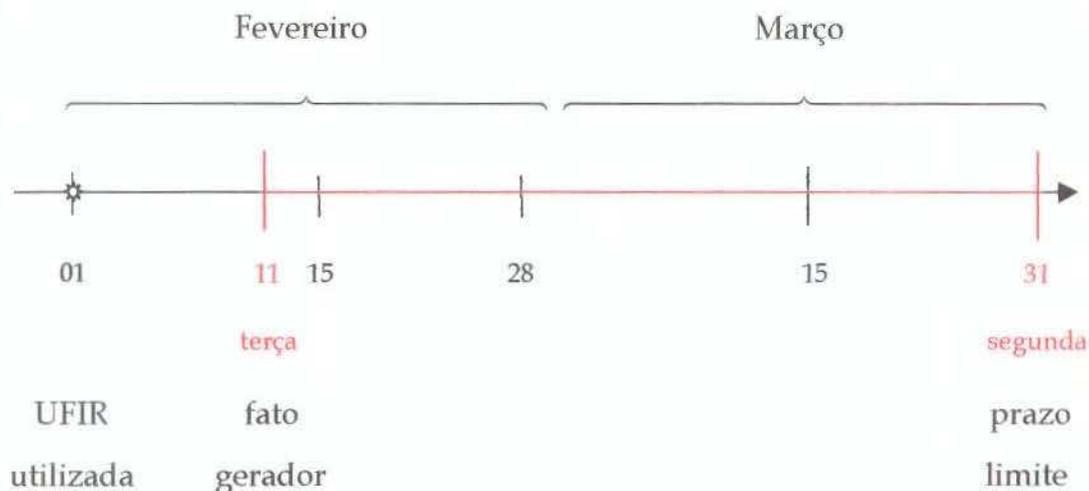
O contribuinte é a pessoa física que receber o ganho.

O imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente àquele da percepção dos ganhos, obedecendo aos seguintes critérios de atualização monetária:

◆ Até 31 de dezembro de 1994:

Conversão do imposto em quantidade de UFIR, tendo-se por base o valor desta no mês em que os ganhos ou rendimentos forem auferidos.

Reconversão para a moeda corrente - reais (R\$) - mediante a multiplicação do imposto, expresso em UFIR, pelo valor desta no mês do pagamento.



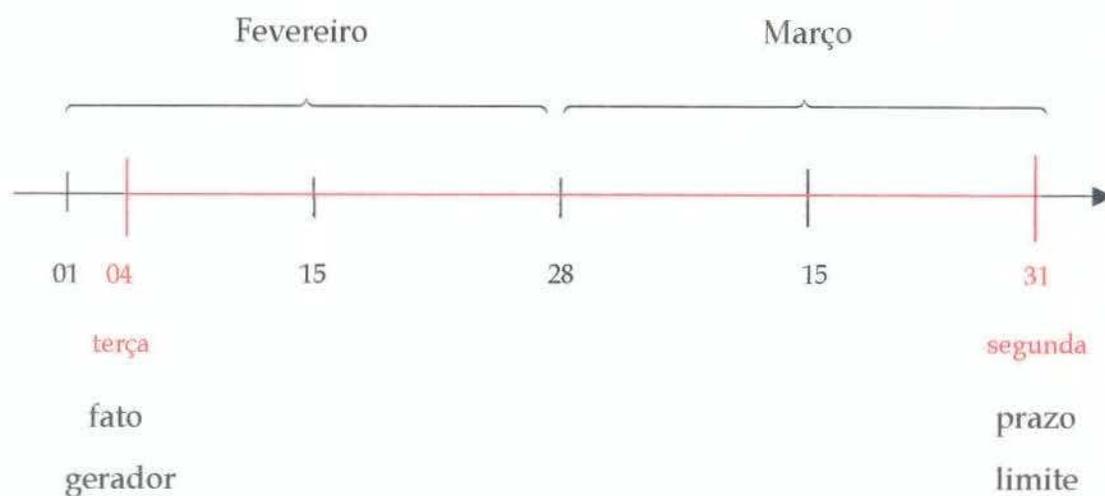
Também não há, neste caso, um prazo médio desindexado, já que o valor do tributo recolhido é indexado pela UFIR mensal. O *lag* é, novamente, zero.

Desse modo, no que concerne à possível corrosão inflacionária dos valores recolhidos pelo Fisco, não há perda alguma na arrecadação, já que o valor tributável é sempre corrigido sem defasagens. Note-se aqui que apenas no limite – ocorrendo o fato gerador no dia 1º - o valor é atualizado pela UFIR do dia. Em qualquer outra hipótese, há ganhos de arrecadação e perdas para o contribuinte – a soma é zero.

◆ 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1996:

Apuração do tributo já em reais (R\$).

Não há atualização monetária do rendimento ou do imposto.



O prazo médio desindexado é de 45 dias.

$$30/2 + 30 = 45 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

5) Imposto de Renda sobre Ganhos Líquidos nas Operações Realizadas em Bolsas de Valores, de Mercadorias, de Futuros e Assemelhadas

Tem-se por fato gerador os ganhos líquidos auferidos, no mês, por pessoas físicas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, inclusive, em decorrência de alienação de ouro, ativo financeiro, fora de bolsa.

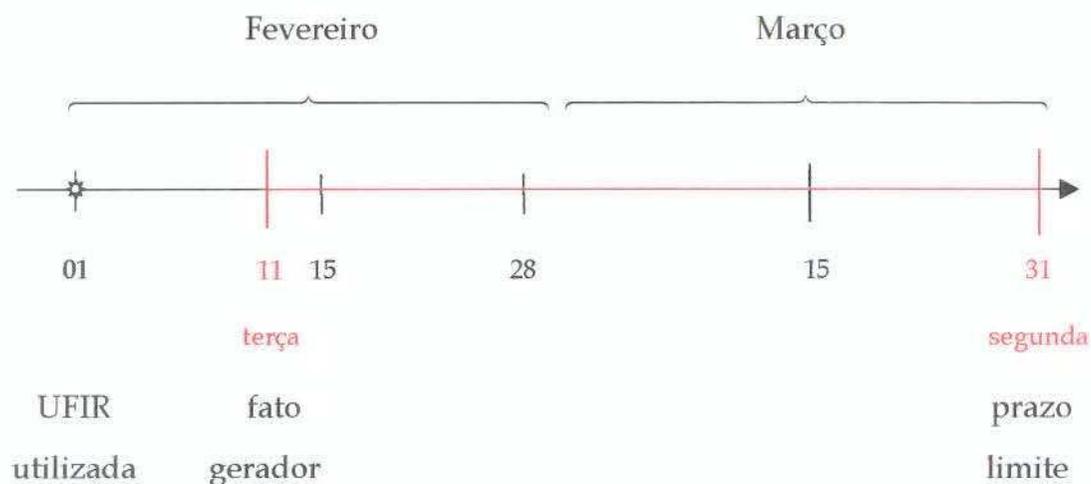
O contribuinte é a pessoa física que auferir o ganho líquido.

Apurado mensalmente, o imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os ganhos forem apurados. Atenderá às seguintes normas de indexação:

◆ Até 31 de dezembro de 1994:

Conversão do imposto em quantidade de UFIR, tendo-se por base o valor desta no mês em que os ganhos ou rendimentos forem auferidos.

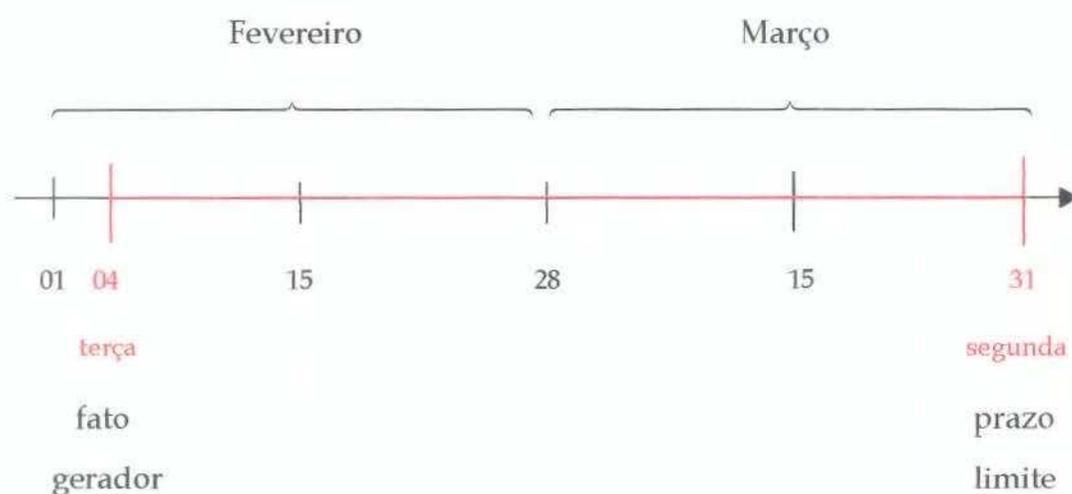
Reconversão para a moeda corrente - cruzeiros (Cr\$), cruzeiros reais (CR\$) e/ou reais (R\$) - mediante a multiplicação do imposto, expresso em UFIR, pelo valor desta no mês do pagamento.



Não se pode falar da existência de um prazo médio desindexado, à medida que o valor do tributo devido é sempre indexado pela UFIR mensal. O *lag* médio é zero.

◆ 1º de janeiro de 1995 até 31 de dezembro de 1996:

Apuração do tributo já em reais (R\$). Não há “ufirização” do rendimento ou do imposto.



O prazo médio desindexado é de 45 dias.

$$30/2 + 30 = 45 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

6) Declaração de Ajuste Anual

Anualmente, o Fisco exige que as pessoas físicas apresentem a Declaração de Ajuste Anual, tecnicamente conhecida como obrigação acessória, em que o contribuinte irá discriminar todos os seus rendimentos auferidos no

ano-calendário, as transações de capital, os valores acumulados e os bens de seu patrimônio.

Ao preencher esta declaração, cujo prazo de entrega é o dia 30 de abril de cada ano, o contribuinte irá apurar se há imposto a pagar ou a restituir, após compensados o imposto retido na fonte e demais pagamentos antecipados.

O fato gerador é o apurado nos meses de janeiro a dezembro do ano-base, condensados na declaração de ajuste anual, cujo prazo de entrega é o dia 30 de abril de cada ano.

O contribuinte é a pessoa física que auferiu os rendimentos do ano-base.

O pagamento do imposto deve ser feito em até seis cotas, mensais e vencíveis no último dia útil de cada mês, a partir de abril.

Vejamos como tem sido feita a correção monetária para a Declaração de Ajuste Anual, ao longo do período estudado.

Atualização Monetária

◆ Para os anos-calendário de 1992/93/94:

A declaração foi apresentada em UFIR, e o seu resultado, apurado em abril de cada ano subsequente, também foi indexado por esta unidade de conta.

Não há, portanto, *lag* médio desindexado.

◆ Para o ano-calendário de 1995:

A declaração foi entregue em reais (R\$) e o saldo a pagar apurado em abril de 96 foi dividido em até seis cotas.

Aqui, deve-se atentar para a existência de um período desindexado:

1ª cota (abril): 0

2ª cota (maio): 31 dias

3ª cota (junho) : 61 dias

4ª cota (julho) : 92 dias

5ª cota (agosto): 123 dias

6ª cota (setembro): 153 dias

♦ Para o ano-calendário de 1996:

O esquema é o mesmo de 95, exceto os pagamentos das diversas cotas (da segunda em diante), que foram acrescidos da taxa referencial do SELIC.⁵⁶

Não há, portanto, *lag* médio desindexado.



fato gerador e prazo limite do 1º mês

De acordo com o calendário de 1997, os dias 31 de maio e 31 de agosto cairão em um sábado e em um domingo, respectivamente. Desse modo, os pagamentos das cotas mensais do imposto de renda destes meses serão automaticamente antecipados para os dias 30 de maio (sexta-feira) e 29 de agosto (também sexta).

As datas-limite de recolhimento para os meses seguintes serão, portanto, nos dias 30 de maio, 30 de junho, 31 de julho, 29 de agosto e 30 de setembro.

⁵⁶ Processo semelhante à indexação por unidades de conta, já que a variação se assemelha à variação da inflação, podendo ser superior a ela, no que até desestimula o pagamento do imposto devido em parcelas.

O SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), criado em 1980, sob a responsabilidade do Banco Central e da Associação Nacional das Instituições dos Mercados Abertos (Andima), é responsável pelas transações e registros envolvendo títulos públicos, federais, estaduais e municipais, realizadas por instituições credenciadas no Mercado Financeiro.

Lags Médios de Desindexação para o IR - Pessoa Física

Fato Gerador da Obrigação Tributária	Período de Ocorrência	Prazo Médio Desindexado
1) Imposto de Renda na Fonte		
Rendimentos do Trabalho e de Aluguéis, de Residentes ou Domiciliados no País	1992-94	0
	1995-96	6,5 dias
Rendimentos de Capital - Aplicações Financeiras	1992-94	0
	1995-96	6,5 dias
Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior	1992-94	0
	1995-96	0
Rendimentos Distribuídos aos Sócios ou Titular de Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Presumido	1992-94	0
	1995-96	6,5 dias
Lucro Automaticamente Distribuído aos Sócios de Sociedade Civil Prestadora de Serviços Relativos ao Exercício de Profissão Legalmente Regulamentada		
	a) pagamento ou crédito	
a) pagamento ou crédito	1992-94	0
	1995-96	6,5 dias
b) extinção da sociedade civil, em caso de encerramento de atividade em razão de extinção, incorporação, fusão e cisão total.	1992-94	0
	1995-96	10 dias
c) distribuição automática dos lucros, em casos de encerramento de período-base, cisão parcial e desequilíbrio do regime previsto no DL nº 2.397/87	1992-94	0
	1995-96	30 dias

Continuação

Fato Gerador da Obrigação Tributária	Período de Ocorrência	Prazo Médio Desindexado
Rendimentos Considerados Automaticamente Distribuídos aos Sócios ou Titular de Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Arbitrado	1992-94	0
	1995-96	18 dias
2) Recolhimento Mensal (Carnê-Leão)	1992-94	0
	1995-96	45 dias
3) Imposto Complementar (Mensalão ou Tri-Leão)	1992-94	0
	1995-96	0
4) Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital na Alienação de Bens e/ou Direitos	1992-94	0
	1995-96	45 dias
5) Imposto de Renda sobre Ganhos Líquidos nas Operações Realizadas em Bolsas de Valores, de Mercadorias, de Futuros e Assemelhadas	1992-94	0
	1995-96	45 dias
6) Declaração de Ajuste Anual	1992-94	0
	1995	0/31/61/92/ 123/153 dias
	1996	0

Para o IR – Pessoa Física, a sistemática de indexação monetária durante os anos de elevadas taxas de inflação dentro de nosso período de estudo foi extremamente rigorosa, não deixando nenhum espaço para os efeitos nocivos da aceleração inflacionária.

De 1992 a 94, o *lag* médio desindexado foi nulo para as várias categorias do tributo, implicando efeitos deletérios também nulos sobre o valor real a recolher aos cofres públicos.

Já em 1995 e 96, houve *lags* até bem grandes, mas estes já não causaram muito impacto devido à estabilização dos preços promovida pelo Plano.

IRPJ - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

Recolhimento

O recolhimento do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica é efetuado de acordo com o regime de tributação no qual os contribuintes estão enquadrados.

Regimes de Tributação⁵⁷

As pessoas jurídicas deverão apurar, com periodicidade prevista em lei, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

A base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é o montante do lucro real, arbitrado, ou presumido.

O lucro real é o resultado apurado no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) no período de incidência, de acordo com as técnicas contábeis e as disposições regulamentares.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada da firma individual ou da pessoa jurídica, mediante a aplicação de alíquotas diferenciadas, em razão da atividade econômica, sobre a receita do contribuinte ao qual a lei autorizou optar por essa forma de tributação. Como base para o lucro presumido pode-se considerar: o lucro correspondente às receitas da atividade, adicionado dos rendimentos líquidos auferidos no mercado

⁵⁷ Conforme Leis nºs 8.383/91, 8.541/92 e 8.981/95.

financeiro, dos rendimentos líquidos de renda variável e dos ganhos líquidos obtidos em bolsas, além dos juros líquidos sobre o capital próprio pagos ou creditados pela investida.

O lucro arbitrado é outra forma de tributação aplicada excepcionalmente à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais ou deixar de elaborar suas demonstrações financeiras e não puder optar pela tributação com base no lucro presumido. A base do lucro arbitrado é a mesma do lucro presumido.

Poderão ser subtraídos do imposto apurado: os incentivos fiscais de dedução do imposto devido, os incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, e o imposto de renda retido na fonte sobre receitas computadas na base de cálculo do imposto.

As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos de janeiro a dezembro do ano anterior, dentro dos prazos previstos pela legislação do imposto de renda, diferenciados de acordo com o tipo de regime tributário no qual se insere o contribuinte.

Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

▪ Lucro Real

Excetuando-se os casos mais específicos instituídos em lei, ficarão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, no ano-calendário anterior, tiver ultrapassado o limite estabelecido pela legislação vigente,[†] ou o proporcional ao número de meses do período quando inferior a doze meses;

[†] limite correspondente a:

- três milhões e seiscentas mil UFIR, para o ano-calendário de 1992;
- nove milhões e seiscentas mil UFIR, para o anos-calendário de 1993 e 94;
- doze milhões de UFIR, para os anos-calendário de 1995 e 96.

Para o período de 1º/01/92 a 31/08/94, o IRPJ foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 25% sobre o lucro real mensal expresso em quantidade de UFIR diária. Com a extinção da UFIR diária em 1º/09/94,⁵⁸ no período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 1994, o imposto passou a ser computado mediante a aplicação da mesma alíquota sobre a base de cálculo expressa em UFIR (valor do lucro real dividido pelo valor da UFIR vigente no mês subsequente ao de encerramento do período-base de sua apuração).⁵⁹ Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/95, os tributos passaram a ser apurados em reais, e, a partir do período-base de 1996, a alíquota foi definida em 15%.

⁵⁸ Medida Provisória 978/95, art. 43.

⁵⁹ Medida Provisória 978/95, arts. 48 e 49.

Nos anos-calendário de 1992 a 96, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deveriam efetuar o pagamento do imposto devido mensalmente até o último dia do mês subsequente, calculado por estimativa.

Para o ano-base de 1992, o valor em cruzeiro do imposto devido, pago a título de duodécimos ou sextos do imposto e adicional apurados em balanço ou balancete do ano ou semestre anterior, já convertidos em UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês a que se referir, foi determinado mediante a multiplicação da sua quantidade em UFIR pelo valor da UFIR diária na data do pagamento.

Em 1993, o valor do imposto a pagar em cada mês foi reconvertido para cruzeiro com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

No ano-calendário de 1994:

- Para fatos geradores ocorridos no 1º semestre de 1994, cujos vencimentos ocorreram até 30.06.94, a conversão foi feita nos mesmos moldes de 1993, isto é, utilizando-se da expressão monetária da UFIR vigente no dia do pagamento.
 - A reconversão para real, dos tributos cujos fatos geradores ocorreram em junho de 1994, quando pagos no vencimento, isto é, em julho/94, foi realizada utilizando-se o valor da UFIR em real fixado para o dia 1º de julho de 1994 (R\$ 0,5618).
 - O imposto relativo aos meses de julho a dezembro de 1994, deverá ser reconvertido para Real mediante a multiplicação da quantidade de UFIR pelo valor desta vigente no mês de apuração do lucro real, ou no Mês do pagamento, quando pago após o vencimento.
-

Para os anos de 1995 e 96, não era mais necessária a conversão, sendo os tributos, conforme já colocado anteriormente, apurados já em reais.

O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subseqüentes.

Nos períodos-base de 1992 a 94, a pessoa jurídica esteve ainda sujeita a um adicional do imposto à alíquota de 10% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar:

- ▶ 25.000,00 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;
- ▶ 300.000,00 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente.

A alíquota era de 15% para os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidora de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil.

No ano-calendário de 1995, o lucro real também se sujeitou a um adicional de imposto de renda, à alíquota de:

- ▶ 12% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar R\$ 180.000,00 até R\$ 780.000,00;
 - ▶ 18% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar R\$ 780.000,00;
-

A partir do período-base de 1996, o adicional do imposto teve instituída alíquota única, fixada em 10%, tendo como base de incidência o lucro anual real superior a R\$ 204.000,00, o equivalente a R\$ 17.000,00 por mês.

Faça-se a ressalva de que os limites acima referidos serão proporcionais ao número de meses transcorridos do ano-calendário, quando o período de apuração for inferior a doze meses.

Na hipótese de um período inferior a doze, ajustava-se o limite anual de forma proporcional:

$$300.000,00/12 \times n$$

sendo:

300.000,00 o valor anual em UFIR;

12 o número de meses no ano; e

n o número de meses do período.

▪ Lucro Presumido

Poderá optar pela tributação com base no lucro presumido, entre outras,:

- a pessoa jurídica cuja receita total (operacional somada à não-operacional) tenha sido igual ou inferior ao limite estabelecido em lei,⁺ desde que não obrigada à tributação com base no lucro real nos termos do art. 190 da Lei nº 8.542/92;

⁺ limite correspondente a:

- trezentas mil UFIR no mês da opção ou a três milhões e seiscentas mil UFIR no ano anterior, para o ano-calendário de 1992;
- nove milhões e seiscentas mil UFIR, para os anos-calendário de 1993 e 94;
- doze milhões de UFIR, para os anos-calendário de 1995 e 96.

(Este limite, naturalmente, será proporcional ao número de meses do ano-calendário, no caso de início da atividade.)

A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta mensal auferida nas diferentes atividades.

Relativamente a alíquotas, prazos de recolhimento e correção monetária, observem-se os mesmos preceitos já apresentados para o regime de tributação com base no lucro real.

▪ Lucro Arbitrado

A tributação com base no lucro arbitrado somente será admitida em caso de lançamento de ofício, observadas a legislação vigente e suas alterações.

A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:

- o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração nas formas das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- a escrituração mantida pelo contribuinte contiver erros, vícios ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real e identificar a efetiva movimentação financeira;
- os demonstrativos contábeis apresentados pelo contribuinte revelarem indícios evidentes de fraude e adulteração;
- o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos pela lei.

À semelhança da tributação pelo lucro real, nos exercícios de 1992 a 94, a pessoa jurídica estará sujeita a um adicional do imposto à alíquota de 10% sobre a parcela do lucro arbitrado que ultrapassar:

- 25.000,00 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem a base de cálculo mensalmente;
 - 300.000,00 UFIR, para as pessoas jurídicas que apurarem o lucro real anualmente.
-

A alíquota será de 15% para os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidora de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil.

No período-base de 1995, o lucro arbitrado da pessoa jurídica estará sujeito a um adicional do imposto de renda, à alíquota de:

- 12% sobre a parcela do lucro arbitrado que ultrapassar R\$ 15.000,00 até R\$ 65.000,00;
- 18% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar R\$ 65.000,00;

A partir de 1º de janeiro de 1996, o lucro arbitrado da pessoa jurídica esteve sujeito a um adicional do imposto de renda à alíquota de 10% sobre a parcela do lucro arbitrado que ultrapassar R\$ 17.000,00.

Note-se uma vez mais que os limites acima referidos serão proporcionais ao número de meses transcorridos do ano-calendário, quando o período de apuração for inferior a doze meses.

A autoridade tributária fixará o lucro arbitrado em percentual da receita bruta, quando conhecida. Na falta de outros elementos, a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos-base anteriores.

O lucro arbitrado, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social, será considerado distribuído aos sócios ou ao titular da empresa.

O rendimento será tributado, exclusivamente na fonte, à alíquota estabelecida pela legislação do imposto de renda.

Para todo o período 1992-96, o imposto deveria ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao do arbitramento. As alíquotas vigentes e o mecanismo de indexação do tributo computado são também análogos àqueles dos regimes de apuração com base no lucro real e no lucro presumido.

Em síntese:

A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas e a elas equiparadas será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos.

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 25% nos anos-calendário 1992 a 95, e de 15% em 1996, sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o Regulamento do Imposto de Renda.

Durante todo o período em estudo, o saldo do imposto devido em cada mês será pago até o último dia útil do mês subsequente.

Para os anos-calendário de 1992, 93 e parte de 94, a base de cálculo do imposto será convertida em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês a que corresponder (o período-base), e o imposto devido será calculado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo expressa em UFIR.

A partir de 1º de setembro de 1994, o imposto será convertido em UFIR pelo valor desta no mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.⁶⁰

Os tributos com fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/95 serão apurados em reais. Não há mais indexação dos tributos pagos dentro dos prazos regulamentares.

⁶⁰ No período de 1º de julho até 31 de dezembro de 1994, foi interrompida a aplicação da UFIR, exclusivamente para efeito de atualização dos tributos, desde que os respectivos créditos fossem pagos nos prazos originais previstos na legislação, sendo a reconversão para reais efetuada com base no valor da UFIR utilizada para a respectiva conversão (Medida Provisória 978/95, art. 36, § 2º). Aos créditos tributários não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, aplica-se a atualização monetária pela variação da UFIR, a partir do mês de ocorrência do fato gerador (Medida Provisória 978/95, art. 36, § 3º).

Diagramas

♦ De 01/01/1992 a 31/08/1994:

Neste período, o recolhimento do imposto deveria ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. O valor do imposto devido mensalmente deveria ser convertido em UFIR no último dia útil do mês a que se referia, ou seja, do mês em que havia ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.



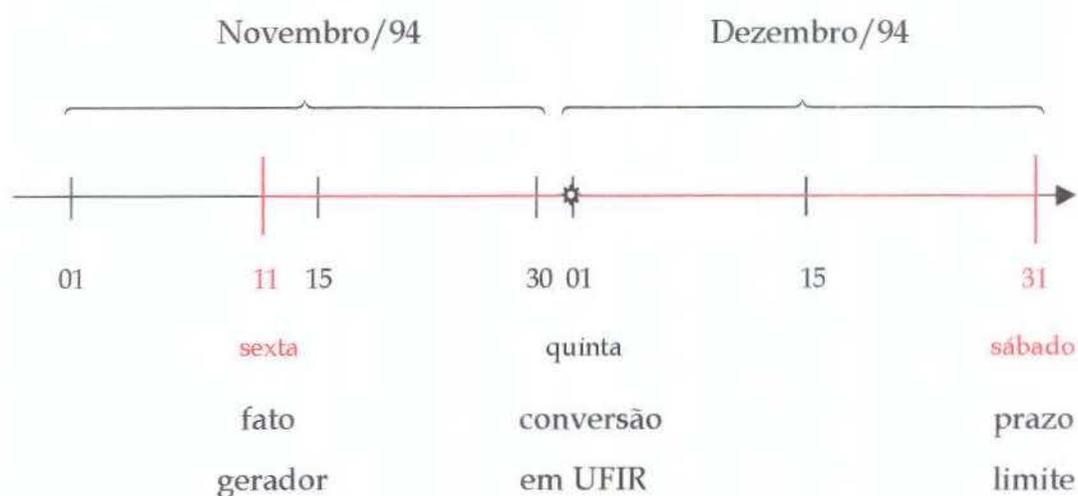
Temos, portanto, um prazo médio desindexado de 15 dias.

$$30/2 + 0 = 15 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

♦ De 01/09/1994 a 31/12/1994:

O recolhimento do imposto ainda deveria ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, mas passa a ser convertido pela UFIR mensal, a saber, a UFIR do 1º dia útil do mês subsequente.



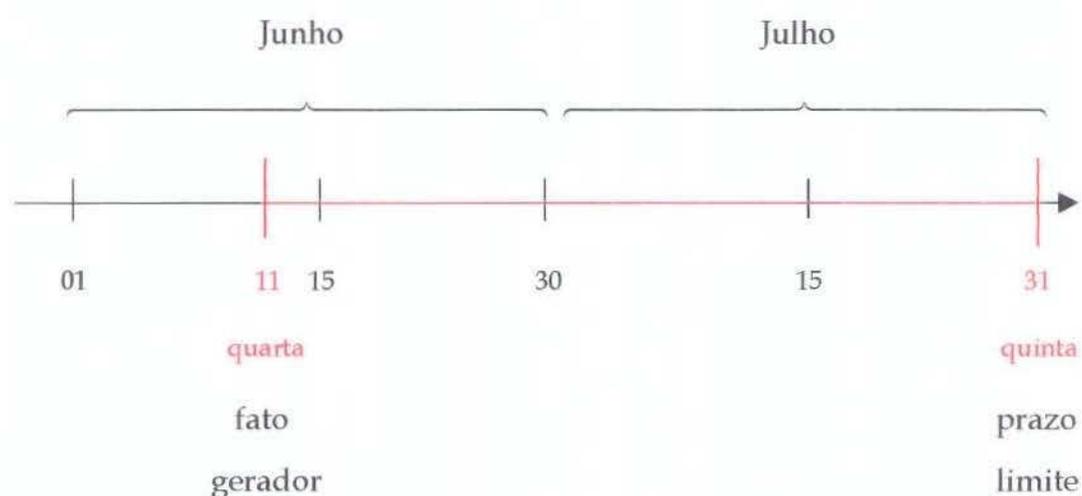
Para este período, temos um prazo médio desindexado de 16 dias.

$$30/2 + 01 = 16 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a "ufirização"

♦ De 01/01/1995 a 31/12/1996:

Nestes anos-calendário, o recolhimento do imposto ainda deveria ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador. O valor do imposto devido era apurado já em reais, não sendo mais corrigido monetariamente.



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 45 dias.

$$30/2 + 30 = 45 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

Lags Médios de Desindexação para o IR - Pessoa Jurídica

Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
01/01/92 a 31/08/94	15 dias
01/09/94 a 31/12/94	16 dias
01/01/95 a 31/12/96	45 dias

Ao contrário do que ocorria com o IR – Pessoa Física, o IR – Pessoa Jurídica apresenta prazos médios desindexados não muito pequenos durante os anos de 1992 a 94, no que favorece um pouco a ação inflacionária sobre o valor do tributo devido.

Não se acredita, entretanto, que o *lag* existente para este sub-período seja capaz de gerar grandes perdas de receita devido à corrosão dos valores enquanto aguardam recolhimento, não configurando, desse modo, decréscimos significativos no total de receitas arrecadadas.⁶¹

A exemplo do que ocorre com os outros tributos, também o IR – Pessoa Jurídica tem seus intervalos de desindexação alongados para o período pós-Real. De modo análogo, isso não motiva consequências sérias, visto que a inflação foi extremamente baixa nestes anos.

⁶¹ Para um *lag* de 15 dias e uma taxa de inflação de 26,5%, como a verificada em agosto de 1992, a corrosão inflacionária do valor devido seria de 12,5%, número considerado razoável.

IR - Pessoa Jurídica - Alíquotas

Regime de Tributação	Período-base	Alíquotas
Lucro Real Lucro Presumido Lucro Arbitrado	1992-95	25%
	1996	15%
Adicional do Lucro Real	1992-94	10% para pessoas jurídicas em geral e 15% para instituições financeiras sobre a parcela que ultrapassar 300.000,00 UFIR anuais
	1995	12% sobre a parcela que ultrapassar R\$180.000,00 até R\$780.000,00 18% sobre a parcela que ultrapassar R\$780.000,00
	1996	10% sobre a parcela que ultrapassar R\$204.000,00
Adicional do Lucro Arbitrado	1992-94	10% para pessoas jurídicas em geral e 15% para instituições financeiras sobre a parcela que ultrapassar 300.000,00 UFIR anuais
	1995	12% sobre a parcela que ultrapassar R\$15.000,00 até R\$65.000,00 18% sobre a parcela que ultrapassar R\$65.000,00
	1996	10% sobre a parcela que ultrapassar R\$17.000,00



1290000615



IE

TCC/UNICAMP H533i v.2

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

INSTITUTO DE ECONOMIA

INFLAÇÃO E ARRECADÇÃO TRIBUTÁRIA:
1992 - 96

Priscilla Kamada Higa

Prof. Dr. Mauricio Chalfin Coutinho ✓

Junho/1998 ✓

Volume II

TCC/UNICAMP

H533i

v.2

IE/615

CEDOC/IE

Previdência Social⁶²

A Previdência Social é a instituição que tem o intuito de assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.⁶³

O Instituto Nacional do Seguro Social é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Previdência Social, que tem por finalidade: promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais, bem como outras receitas destinadas à Previdência Social; gerir os recursos do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS; e conceder e manter os benefícios e serviços previdenciários.

Características Gerais

A contribuição social é a receita que tem o objetivo de financiar a Seguridade Social,⁶⁴ e a obrigação de contribuir surge na ocorrência do fato gerador. Na legislação previdenciária, ocorre quando do pagamento de remuneração à pessoa física por serviço prestado, na venda ou consignação de

⁶² De acordo com a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio e dá outras providências; e Decretos nº 612, de 21 de julho de 1992, e nº 1.197, de 14 de julho de 1994, que regulamentam dispositivos e incorporam as alterações da legislação posterior.

⁶³ Conforme disposição da Constituição Federal de 1946, em seu art. 157, inciso XVI.

⁶⁴ O custeio dos serviços da Previdência Social é hoje efetuado mediante contribuição parafiscal, como previsto no art. 195 da Constituição Federal de 1988: "A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregados incidentes sobre a folha de salário e faturamento e o lucro; II - dos trabalhadores (...)".

produto rural, e na realização de espetáculos esportivos de que participe clube de futebol profissional em que haja venda de ingressos.

O valor considerado como base de cálculo para a incidência das contribuições previdenciárias dos segurados, observados os limites mínimo e máximo, é chamado salário-de-contribuição.⁶⁵ São estes os limites:

- Mínimo: o salário-mínimo tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme ajustado, e o tempo de trabalho efetivo no mês.
- Máximo: o valor estabelecido em lei, reajustado pelo Ministério da Previdência Social, na mesma época e com os mesmos índices utilizados para os benefícios.

As alíquotas aplicadas à base de cálculo das contribuições constam do Anexo 4, ao fim do texto.

Incidência

De modo geral, os contribuintes da Previdência Social são: os segurados, obrigatórios e facultativos, as empresas e equiparados e o empregador doméstico. São segurados obrigatórios: o empregado (inclusive doméstico), o empresário, o trabalhador autônomo e equiparado, o trabalhador avulso e o segurado especial. São segurados facultativos: qualquer pessoa, maior de 14 anos de idade, que não exerça atividade remunerada de filiação obrigatória à Previdência Social, tais como: a dona-de-casa, o síndico de condomínio, o estudante e o desempregado.

⁶⁵ Este salário-base será diferenciado por contribuinte.

Como casos de não-incidência de contribuição, podem-se citar: a construção civil residencial unifamiliar, com área total de até 70 m², destinada a uso próprio, do tipo econômico, desde que executada sem mão-de-obra assalariada; e na construção em regime de mutirão, total ou parcial, das entidades religiosas beneficentes e organizações de fins não-lucrativos.

Também estão isentas as entidades beneficentes de assistência social das seguintes contribuições: Patronal, Seguro Acidente do Trabalho e Terceiros. Já as contribuições dos empregados, estas devem ser recolhidas. As entidades beneficentes, neste caso, estão sujeitas às mesmas normas e prazos das empresas em geral.

Recolhimento

Até 31 de dezembro de 1994, a indexação dos tributos era efetuada convertendo-se o valor originário da contribuição em quantidade de UFIR diária, pelo valor desta, no primeiro dia útil do mês seguinte ao da competência; e o valor em cruzeiros reais das contribuições a pagar era determinado mediante a multiplicação da quantidade de UFIR diária pelo valor desta na data do recolhimento. O mesmo ocorria para multas, juros de mora e quaisquer outros débitos dos contribuintes para com a Seguridade Social, sendo estes também corrigidos monetariamente de acordo com a legislação. A partir da competência 01/95 não há mais atualização monetária.

$$30/2 + 1 = 16 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

Já para os anos 1995 e 96, o *lag* médio de desindexação do tributo é de 23 dias.

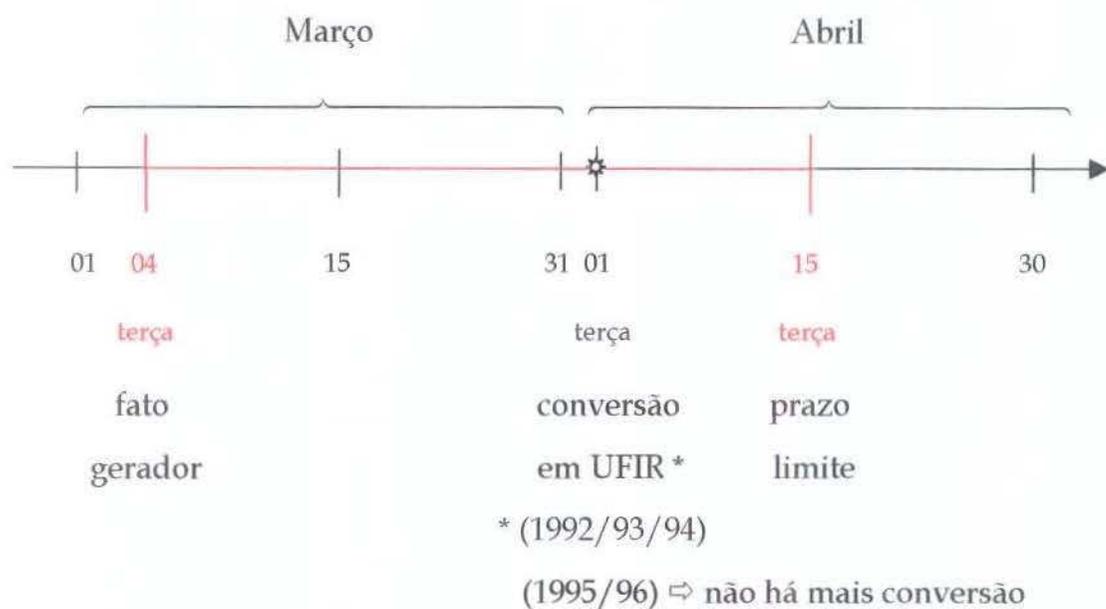
$$30/2 + 8 = 23 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

- Para os empregadores domésticos, os empregados domésticos, os trabalhadores autônomos, os equiparados a autônomos, os empresários, os segurados facultativos e os produtores rurais (pessoa física) no que diz respeito ao pagamento de carnês:

Até o dia 15 do mês subsequente àquele a que se referirem as remunerações, ou no primeiro dia útil imediatamente anterior, no caso de não haver expediente bancário no dia do vencimento, da seguinte forma:

- até o 1º dia útil: sem atualização monetária
 - do 2º dia útil até o dia 15: com atualização monetária
 - a partir do dia 16 (inclusive): com atualização, juros e multa
-



Para o período que vai do ano 1992 a 94, temos um prazo médio desindexado de 16 dias.

$$30/2 + 1 = 16 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a "ufirização"

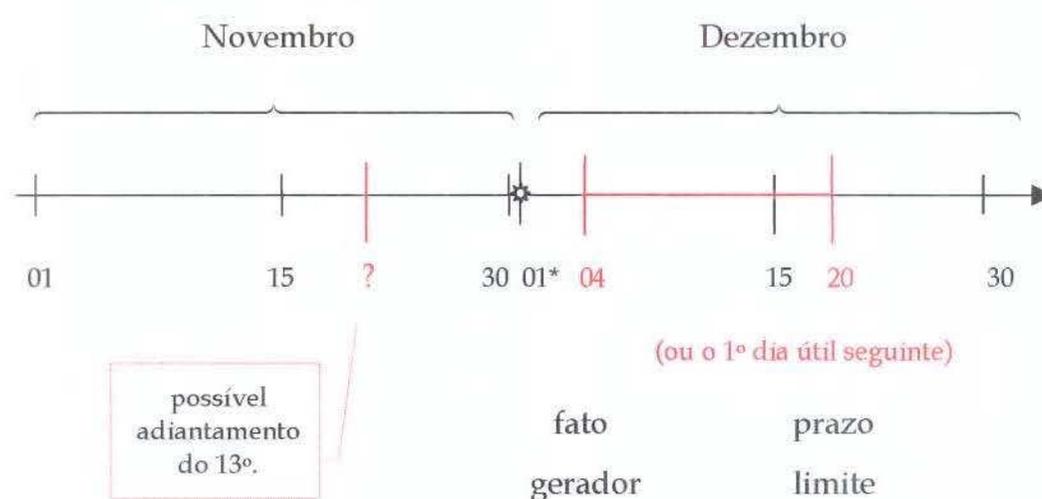
Para o período posterior, 1995 e 96, o *lag* médio de desindexação é igual a 30 dias.

$$30/2 + 15 = 30 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

Sendo exceções os seguintes casos, com prazo especial de recolhimento:

- as contribuições incidentes sobre o 13º salário deverão ser recolhidas até o dia 20 de dezembro; no caso de rescisão de contrato a contribuição sobre o 13º salário proporcional segue os prazos normais;



* (1992/93/94) ⇨ conversão em UFIR
 (1995/96) ⇨ não há mais conversão

(excetuando-se os casos de rescisão de contrato)

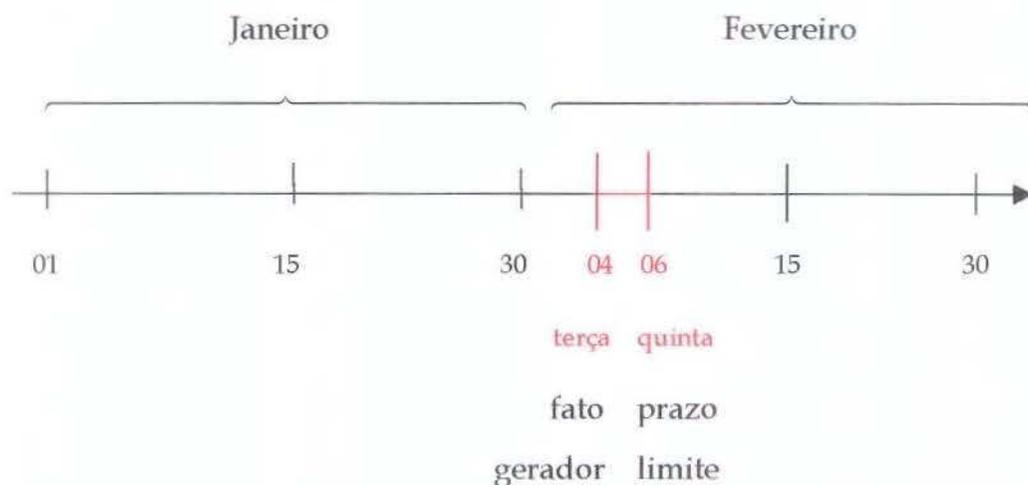
Para os anos de 1992 a 94, não há *lag* médio desindexado, visto que a indexação é feita pela UFIR mensal.

Para os anos de 1995 e 96, sendo obrigatório o pagamento do 13º até o 10º dia útil de dezembro, temos então um prazo médio desindexado de 15 dias.

$$10/2 + 10 = 15 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

- as contribuições dos clubes de futebol profissional incidentes sobre a receita bruta dos espetáculos esportivos deverão ser recolhidas até dois dias úteis após o evento. Não havendo expediente bancário, no 1º dia útil imediatamente posterior.



O prazo médio desindexado é de 2 dias (nº de dias até o prazo final de recolhimento)

Lags Médios de Desindexação para a Previdência Social

Fato Gerador da Obrigação Tributária	Período de Ocorrência	Prazo Médio Desindexado
Empregados, trabalhadores avulsos, empresas, clubes de futebol profissional e operações de compra, venda ou consignação do produto rural dos produtores rurais (pessoa física)	1992-94	16 dias
	1995-96	23 dias
Empregadores domésticos, empregados domésticos, trabalhadores autônomos, equiparados a autônomos, empresários, segurados facultativos e produtores rurais (pessoa física) no que diz respeito ao pagamento de carnês	1992-94	16 dias
	1995-96	30 dias
Contribuições incidentes sobre o 13º salário (excetuando-se os casos de rescisão de contrato)	1992-94	0
	1995-96	15 dias
Contribuições dos clubes de futebol profissional incidentes sobre a receita bruta dos espetáculos esportivos	1992-94	2 dias
	1995-96	2 dias

As categorias mais expressivas das contribuições feitas à Previdência Social, quais sejam, as duas primeiras da tabela anterior, apresentaram prazos médios de desindexação razoáveis para o período de altas taxas de inflação.

Estes *lags* de coleta dos anos 1992 a 94 fazem supor alguma perda na arrecadação das contribuições. Em conformidade com outros tributos já discutidos, entretanto, pode-se repetir que não há muito de expressivo nessa corrosão de valores a recolher. O tamanho dos *lags* nos anos restantes, novamente, não fazem grande diferença.

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

A COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), tributo de competência da União criado pela Lei Complementar nº 70/91, substituiu, em 01/04/1992, o antigo FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social), como instrumento de custeamento das despesas da Seguridade Social.

Durante o período 1992-93, em função do litígio ao qual o tributo esteve sujeito, grande parte da arrecadação do FINSOCIAL/COFINS era feita mediante depósitos judiciais, passando a se realizar de modo sistemático apenas em 1994, com o término da contestação, em prejuízo da análise das séries históricas de receita real.⁶⁶

Características Gerais

Como regra geral, a base de cálculo da COFINS é o faturamento mensal, tido este como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, com a ressalva de que são excluídos os valores relativos:

- ao IPI, quando destacado nos documentos fiscais, observando-se que:

⁶⁶ Uma descrição mais detalhada do conflito judicial é apresentada adiante, no Histórico do Tributo.

- i. o ICMS e o ISS incidentes sobre as vendas ou sobre os serviços prestados integram a receita bruta, dela não podendo ser excluídos;
 - ii. quanto ao ICMS retido pelo vendedor na condição de contribuinte substituto, nos casos de aplicação desse regime de substituição tributária, entende-se que, assim como não se inclui na base de cálculo do PIS/PASEP, também há de ser admitida a sua não inclusão na base de cálculo da COFINS, porque não integra a receita bruta;
- às vendas canceladas, às devolvidas e aos descontos, a qualquer título, concedidos incondicionalmente;
 - às vendas de mercadorias e serviços destinados ao exterior e às vendas à Itaipu Binacional, assim como às vendas realizadas por lojas francas, contra pagamento em cheque de viagem ou moeda estrangeira conversível.⁶⁷

Exemplo:⁶⁸

Receita Bruta de venda de mercadorias do mês de agosto/97, sem IPI	R\$ 185.000,00
(-) Vendas canceladas	(R\$ 3.000,00)
(-) Descontos concedidos incondicionalmente	(R\$ 2.000,00)
Base de cálculo da COFINS	R\$ 180.000,00

Para os fabricantes de cigarros, tanto na condição de contribuintes normais quanto na de substitutos dos comerciantes varejistas, a base de cálculo

⁶⁷ Em concordância com a IN SRF nº 26/94.

⁶⁸ IOB, Bol.31/96 - Imposto de Renda e Legislação Societária.

da COFINS devida é obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por 118%.

Para os casos de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes sujeitos a preços máximos na venda a varejo, a contribuição devida pelos distribuidores, na condição de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, deve ser calculada sobre o menor valor, no país, constante da tabela de preços máximos fixados para a venda a varejo, sem prejuízo da contribuição devida pelo distribuidor, incidente sobre suas próprias vendas.

As empresas dedicadas a compra e venda, loteamento, incorporação ou construção de imóveis, na determinação da base de cálculo do FINSOCIAL deviam computar a receita bruta da venda de imóveis, apurada mensalmente, de acordo com os critérios da legislação do Imposto de Renda a elas aplicáveis.⁶⁹

Em síntese: nas vendas a prazo ou a prestação cujo prazo de recebimento extrapolava o término do ano-calendário da venda, o FINSOCIAL incidia sobre as receitas efetivamente recebidas em cada mês, pelo regime de caixa, desde que a receita a receber e o respectivo custo fossem contabilizados em contas de Resultados de Exercícios Futuros, para serem apropriados em contas de resultado na medida do recebimento do preço da venda.⁷⁰

Embora o Fisco não tenha se manifestado também sobre esta questão, é de se notar que o critério de cálculo do antigo FINSOCIAL continua sendo aplicável à determinação da base de cálculo da COFINS, ressalva feita

⁶⁹ Segundo a IN SRF nº 41/89.

⁷⁰ Arts. 361 a 365 do RIR/94 e IN SRF nº 84/79, com as alterações da IN SRF nº 23/83 e complementada pela IN SRF nº 67/88.

uma vez mais à polêmica quanto à inclusão das referidas empresas no rol de contribuintes deste tributo.

A alíquota da COFINS vigente é de 2% (dois por cento), incidente sobre a base de cálculo determinada.⁷¹

Na hipótese de uma base de cálculo de R\$ 180.000,00, o tributo devido pelo contribuinte será de R\$ 3.600,00.

COFINS devida: 2% sobre R\$ 180.000,00 = R\$ 3.600,00

Incidência

Estão sujeitas à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) as pessoas jurídicas em geral e as empresas individuais a elas equiparadas para fins do Imposto de Renda (IR).

Segundo a legislação do IR, são consideradas equiparadas à pessoa jurídica as seguintes empresas:

- as firmas individuais;
- as pessoas físicas que em nome individual explorem, habitual ou profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;

⁷¹ Lei Complementar nº 70/91.

-
- as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos.

São ainda contribuintes, na categoria de contribuinte substituto, os fabricantes de cigarros. Além de sua própria contribuição, eles estão também sujeitos à contribuição devida à COFINS pelos comerciantes varejistas desses produtos.

Os distribuidores de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, nos casos em que sejam fixados preços máximos para venda a varejo desses produtos, também ficam sujeitos, na qualidade de contribuinte substituto, à contribuição devida pelos comerciantes varejistas, sem prejuízo da sua própria contribuição.

A contribuição à COFINS incide sobre o faturamento, assim considerada a receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.⁷² Em virtude deste preceito, tem sido suscitada uma série de controvérsias a respeito da inclusão, no rol de contribuintes deste tributo, de empresas que se dedicam à compra e venda de imóveis, à incorporação imobiliária ou ao loteamento de terrenos. A discussão é justificável à medida que o termo “mercadoria”, na terminologia do Direito Comercial, designa as coisas móveis postas em mercado, o que excluiria, por conseguinte, os imóveis.

Ainda que bastante respeitável a tese dos que defendem a não-incidência da contribuição nessas hipóteses, deve-se atentar também para o seguinte:

⁷² Conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 70/91, art. 2º.

-
- o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 estabelece serem contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas, sem que se faça distinção quanto à natureza da atividade econômica explorada;
 - conforme o art. 2º da mesma lei, a base de cálculo da COFINS é similar à base de cálculo do extinto FINSOCIAL,⁷³ na qual se inseriam as empresas dedicadas às atividades imobiliárias em questão,⁷⁴ sujeitando-se ao FINSOCIAL com base na receita bruta da venda de imóveis, apurada mensalmente segundo os critérios da legislação do Imposto de Renda a elas aplicáveis;
 - em seu art. 1º, a Lei nº 4.068/62 determina que “são comerciais as empresas de construção”, facultando a elas a emissão de duplicatas.

A jurisprudência encontra-se ainda dividida no que se refere a essa questão, o que pode ser verificado nas controvertidas decisões dos Tribunais Regionais Federais nos casos em que foi proferido seu julgamento. O Poder Judiciário tem decidido, em segunda instância, ora a favor dos contribuintes, ora contra.⁷⁵

Quanto às microempresas, elas estão também sujeitas à incidência da COFINS, mesmo que sua receita bruta não exceda o limite de isenção do Imposto de Renda.⁷⁶

⁷³ Definida na alínea “a” do § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940/82, com a redação dada pelo art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/87.

⁷⁴ Segundo dispõe a IN SRF nº 41/89.

⁷⁵ Essa polêmica acerca da inclusão das imobiliárias como contribuintes da COFINS ilustra, desde já, o tipo de problemas aos quais o tributo esteve sujeito desde sua criação.

⁷⁶ Conforme legislação vigente: PN COSIT nº 4/92.

Estão isentas da COFINS:

- as sociedades cooperativas;
- as sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas;
- as entidades beneficentes de assistência social que atendam, cumulativamente, às exigências previstas pela legislação para este fim;
- as associações e outras entidades sem fins lucrativos;
- as instituições financeiras, seguradoras e equiparadas;
- as receitas, em casos específicos de venda de mercadorias ou de serviços para o exterior;
- as vendas de materiais e equipamentos, assim como a prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional;⁷⁷

Recolhimento

Quanto aos prazos de recolhimento e a indexação monetária:

- ◆ De 01/01/1992 a 31/10/1993;⁷⁸

O tributo era convertido, no 1º dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, pela UFIR – medida de valor e parâmetro de atualização monetária diária utilizada para os tributos federais – e recolhido, sem o acréscimo de multa e de juros de mora, até o dia 20 do mesmo mês. Mediante a multiplicação da quantidade de UFIR pelo valor desta na data do

⁷⁷ Estabelecido pelo Ato Declaratório COSIT nº 147/94.

⁷⁸ Conforme a Lei nº 8.383/91, a qual dispunha sobre os tributos, inclusive o antigo FINSOCIAL, e a Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, que instituiu a COFINS.

pagamento era determinado o valor do tributo a ser pago na unidade monetária da época.

Prazos de recolhimento:

- ▶ sem atualização monetária:
 - até o 1º dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador
- ▶ com atualização monetária pela UFIR diária:
 - do 2º dia até o dia 20 do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador
- ▶ com atualização monetária pela UFIR diária, acrescido de multa e juros de mora:
 - a partir do dia 21 do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 16 dias.

$$30/2 + 1 = 16 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + no de dias até a “ufirização”

♦ De 01/11/1993 a 30/06/1994:⁷⁹

Em relação aos fatos geradores cuja ocorrência tenha se verificado a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos da COFINS deverão ser efetuados até o 5º dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, tendo sido convertidos em quantidade de UFIR diária pelo valor desta no último dia do mês de ocorrência do fato gerador. A reconversão para a moeda vigente dá-se de forma análoga à já descrita.

Prazos de recolhimento:

- sem atualização monetária:
 - até o último dia do mês de ocorrência do fato gerador
- com atualização monetária pela UFIR diária:
 - do 1º dia até o 5º dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador
- com atualização monetária pela UFIR diária, acrescido de multa e juros de mora:
 - a partir do 6º dia do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador

⁷⁹ Conforme a Medida Provisória nº 368, de 29/10/93, que altera a Lei nº 8.383/91, e é convalidada em 28/01/94 pela Lei nº 8.850.



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 15 dias.

$$30/2 + 0 = 15 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até a “ufirização”

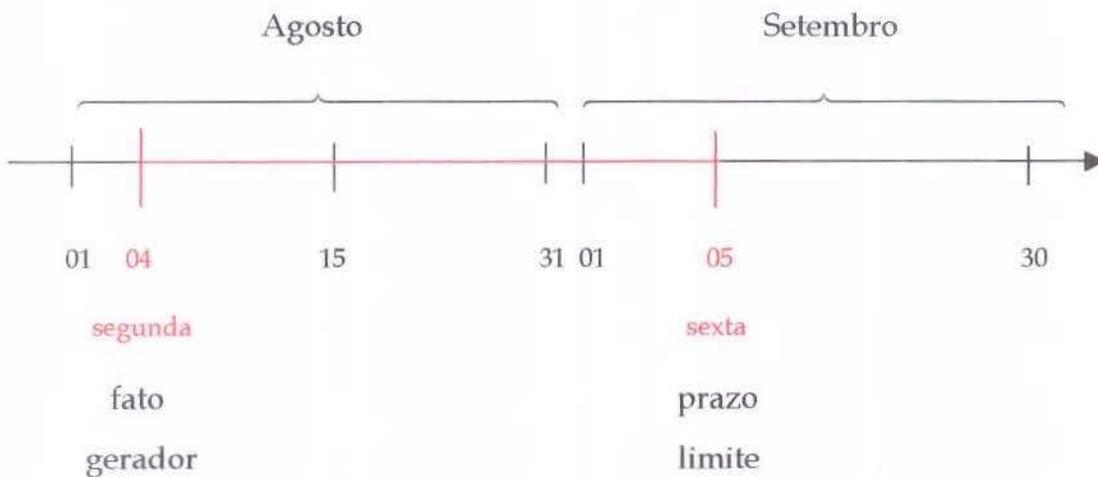
◆ De 01/07/1994 a 31/07/1994:⁸⁰

Embora para esse período o prazo regulamentar não tenha se alterado, sendo os pagamentos sem acréscimos ainda efetuados até o 5º dia útil do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, a conversão monetária do tributo em UFIR não mais existe, à exceção dos créditos pagos fora dos prazos originais previstos na legislação tributária. A estes valores em atraso, aplica-se a atualização monetária pela variação da UFIR a partir do mês de ocorrência do fato gerador.

⁸⁰ Conforme a Medida Provisória nº 596, de 26/08/94, convalidada pela Lei nº 9.069/95.

Prazos de recolhimento:

- sem atualização monetária e sem acréscimo de multa ou juros de mora:
 - até o 5º dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador
- com atualização monetária pela UFIR mensal, acrescido de multa e juros de mora:
 - a partir do 6º dia do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o fato gerador



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 20 dias.

$$30/2 + 5 = 20 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

♦ De 01/08/1994 a 31/12/1996:⁸¹

Atualmente, e tendo vigorado para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, o pagamento da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil do primeiro decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, ou seja, até o dia 10 ou o último dia útil anterior, caso o dia 10 não seja útil.

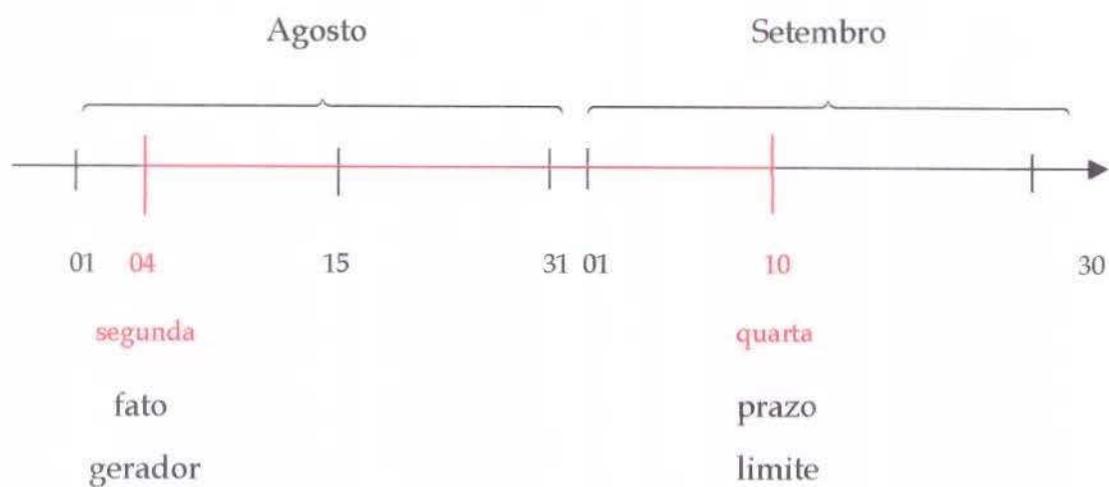
Caso a contribuição seja recolhida após o prazo regulamentar, ficará sujeita a multa e juros de mora calculados conforme a legislação de regência do tributo. Aplica-se, nesse caso, a atualização monetária do crédito tributário pela variação da UFIR, a partir do mês de ocorrência do fato gerador, sem prejuízo da multa e outros acréscimos legais pertinentes.

Prazos de recolhimento:

- sem atualização monetária e sem acréscimo de multa ou juros de mora:
 - até o último dia útil do primeiro decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador

- com atualização monetária pela UFIR mensal, acrescido de multa e juros de mora:
 - a partir do 1º dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador

⁸¹ Conforme a Medida Provisória nº 596, de 26/08/94, convalidada pela Lei nº 9.069/95.



Para este período, temos um prazo médio desindexado de 25 dias.

$$30/2 + 10 = 25 \text{ dias}$$

período de ocorrência do fato gerador (média) + nº de dias até o prazo limite

Lags Médios de Desindexação para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
01/01/92 a 31/10/93	16 dias
01/11/93 a 30/06/94	15 dias
01/07/94 a 31/07/94	20 dias
01/08/94 a 31/12/96	25 dias

Os prazos médios desindexados para a COFINS se assemelham em muito a outros já vistos anteriormente: se por um lado não podem ser considerados pequenos durante o período de inflação elevada, por outro também não são grandes o suficiente para que consubstanciem uma perda expressiva na arrecadação.⁸²

Ainda de forma semelhante aos demais, os mecanismos de indexação foram abrandados após o Plano, uma vez que a estabilização dos preços em níveis reduzidos permitia que se suavizassem as normas de indexação sem incorrer em prejuízos para o nível de receitas.

⁸² Dados um prazo médio desindexado de 15 dias e a taxa de inflação de maio de 1994, de 43,7%, a ação da inflação sobre o tributo é de 19,9%, valor aceitável, embora não muito pequeno.

Histórico do Tributo

O hoje extinto FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social) foi criado, em 1982, como um tributo incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas. Desde a época de sua criação, sua cobrança, alíquotas e constitucionalidade foram contestadas judicialmente por empresas e bancos de maneira sistemática, até ser ele finalmente suprimido, pela Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

Em 1982, quando de sua instituição pelo Decreto-Lei no 1.940, o FINSOCIAL foi definido como contribuição, sua alíquota fixada em 0,5%, e sua cobrança prevista a partir daquele mesmo ano.

Entretanto, uma das questões que suscitaram polêmica desde o início da vigência do tributo diz respeito justamente à definição de sua natureza jurídica, como imposto ou contribuição, uma vez que este esclarecimento tem outras implicações, como a cobrança no mesmo exercício, após 90 dias,⁸³ e a compensação entre tributos.

Se tido como contribuição e não imposto, o FINSOCIAL poderia ser cobrado no mesmo exercício sobre o faturamento de jornais, revistas e comércio de papel, já que estes possuem imunidade apenas contra impostos. Ademais, já que a Lei nº 8.383 permite a compensação entre tributos da mesma espécie, era necessário saber em qual espécie o FINSOCIAL se enquadrava a fim de compensá-lo.

⁸³ Pelo princípio da anterioridade, os impostos só podem ser cobrados a partir do exercício seguinte ao de sua criação. As contribuições, ao contrário, podem ser cobradas no mesmo exercício desde que decorridos 90 dias da lei que as instituiu.

Em 1985, após três anos de conflitos judiciais, o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) e o próprio Supremo Tribunal Federal (STF) o classificaram como imposto e não contribuição.

Um dos pontos controversos foi o dos sucessivos aumentos da alíquota do tributo:

- 1987 – O Decreto-lei nº 2.397 aumenta temporariamente de 0,5% para 0,6% a alíquota do FINSOCIAL para o ano de 1988.
- 1988, agosto – O Decreto-lei nº 2.463 torna permanente o aumento para 0,6%.
- 1988, dezembro – O Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo nº 77, rejeita o Decreto-lei nº 2.463, que havia tornado permanente o aumento de 0,5% para 0,6%.
- 1989, junho – A Lei nº 7.787 aumenta, para todas as empresas, a alíquota para 1,0%.
- 1989, novembro – A Lei nº 7.894 aumenta a alíquota do FINSOCIAL de 1,0% para 1,2%.
- 1990, dezembro – A Lei nº 8.147 aumenta o FINSOCIAL de 1,2 % para 2,0%.

Houve também muita discussão acerca da constitucionalidade e vigência do tributo, esta última sugerida com a edição da Constituição Federal da República, promulgada em outubro de 1988, quando se previu a vigência temporária do FINSOCIAL, "até que a lei dispusesse" sobre o custeio da seguridade social.

A disputa acerca da legalidade do tributo fez com que inúmeras empresas deixassem de recolhê-lo, e o crescente número de demandas judiciais contestando sua cobrança postergaram sua apropriação pelos cofres públicos, já que grande parte dos depósitos passaram a ser feitos em juízo.

Em dezembro de 1988, é criada, pela Lei nº 7.689, a Contribuição Social sobre o Lucro, e mantida a cobrança do FINSOCIAL em conformidade com seu art. 9º.

Em março de 1989, é editada a Lei nº 7.738, com o intuito de regularizar oficialmente a cobrança do FINSOCIAL para as empresas prestadoras de serviços. Esta seria considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal apenas no final do ano de 1992.

Embora a Lei nº 8.212 de julho de 1991 tenha disciplinado a estrutura da Seguridade Social e partido do princípio de que o FINSOCIAL era permanente, ainda no mesmo ano a Lei Complementar nº 70 prevê a criação da Contribuição Social sobre o Faturamento (a atual COFINS), a partir de abril de 1992.

Em dezembro de 1992, o STF julga inconstitucional a cobrança do FINSOCIAL das empresas comerciais e industriais acima da alíquota de 0,5%.

Também a inconstitucionalidade da COFINS seria amplamente discutida. Uma vez mais, as ações judiciais impetradas por empresas atrasam o recebimento do tributo pelo Governo, computando-se os depósitos judiciais em mais de US\$ 2 bilhões.

Foi emitido, em 12/06/92, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, um Parecer no qual se defendia a constitucionalidade do tributo, após impetração de vários Mandados de Segurança coletivos, e declarada a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91, que instituiu a COFINS, pelo Supremo Tribunal Federal em fevereiro de 1994.

Com a decisão pela legalidade do tributo, todas as ações em curso na Justiça Federal, movidas pelos contribuintes sob o fundamento da inconstitucionalidade, foram vinculadas à decisão do STF, não sendo mais julgadas individualmente, e o pagamento da COFINS começou a ser regularizado.

Não obstante, a conversão dos inúmeros depósitos judiciais dos processos contra a cobrança da COFINS em renda da União passou a ser feita mediante despacho em cada caso, para que não se convertessem também os depósitos de processos cujo fundamento jurídico era o da não incidência e não o da inconstitucionalidade da LC nº 70/91.

Em virtude da contestação judicial e da conseqüente irregularidade na arrecadação, viu-se prejudicada a análise das séries de receitas reais deste tributo. Torna-se difícil o estabelecimento de uma relação mais precisa entre a variação da receita tributária e o fenômeno inflacionário, à medida que existem outros fatores relevantes a se considerarem.

PRINCIPAIS *LAGS* MÉDIOS DE DESINDEXAÇÃO

Tributo	Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
IR - Fonte	01/01/92 a 31/12/94	0
	01/01/95 a 31/12/96	6,5 dias
IRPJ	01/01/92 a 31/08/94	15 dias
	01/09/94 a 31/12/94	16 dias
	01/01/95 a 31/12/96	45 dias
IPI	01/01/92 a 31/10/93	8,5 dias
	01/11/93 a 31/12/94	5 dias
	01/01/95 a 31/12/96	13,6 dias
Previdência Social	01/01/92 a 31/12/94	15 dias
	01/01/95 a 31/12/96	26,8 dias
ICMS/SP	01/01/92 a 31/01/94	24 dias
	01/02/94 a 31/08/94	9,4 dias
	01/09/94 a 31/12/96	16,6 dias

Tributo	Período de Ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária	Prazo Médio Desindexado
COFINS	01/01/92 a 31/10/93	16 dias
	01/11/93 a 30/06/94	15 dias
	01/07/94 a 31/07/94	20 dias
	01/08/94 a 31/12/96	25 dias

Em consonância com aquilo já colocado referentemente a cada um dos quadros de *lags* médios de desindexação dos tributos, pôde-se observar uma certa regularidade nos prazos desindexados ao longo do período 1992-96: os intervalos, em sua maioria não muito pequenos nos anos em que a inflação encontrava-se acelerada, aumentaram consideravelmente após a estabilização, visto que o governo pôde finalmente amenizar os mecanismos de indexação que impunha às normas de recolhimento dos impostos e contribuições.

Os tributos exibiram prazos desindexados razoáveis durante os anos de 1992 a 94, excetuando-se o IR - Pessoa Física e o Imposto sobre Produtos Industrializados, extremamente reduzidos, em especial o primeiro, que foi nulo.

Acredita-se, contudo, que a dimensão dos *lags* apresentada pelos tributos não era pequena a ponto de ser totalmente desprezada e nem tão grande de modo que pudesse ocasionar perdas absurdas de receitas. O efeito Tanzi com certeza se beneficiaria de intervalos maiores entre a ocorrência do fato gerador e o recebimento do valor devido pelo governo.

Note-se que, embora o fisco já houvesse conseguido reduzir bastante o tamanho dos *lags* desindexados em 1992, o grau de desindexação se manteve razoavelmente distinto entre os tributos.

Nesse período, ainda que a indexação tributária houvesse sido levada a um rigor extremo, notavam-se diferenças quanto aos prazos em que os tributos ficavam desindexados, o que se atribui à natureza econômica e jurídico-administrativa de cada um.

Além da variação nas bases de incidência, deve-se atentar também para outras diferenciações: alguns tributos são dos Estados e outros da União, alguns são “impostos” e outros “contribuições”.

O ICMS, por exemplo, é um tributo de competência estadual, enquanto que o Imposto de Renda, o IPI, a COFINS e as contribuições previdenciárias são de competência federal.

Quanto à distinção entre impostos e contribuições, o Imposto de Renda, o IPI e o ICMS fazem parte do primeiro grupo, enquanto que a COFINS e a Previdência Social incluem-se no segundo.

Relativamente à diferenciação de bases de incidência, verifica-se que tributos que têm uma base parecida, como o ICMS e o IPI ou o IR – Pessoa Física e a Previdência, apresentam também um grau de indexação distinto, contrariamente às expectativas. No primeiro caso, ICMS X IPI, a diferença pode ser atribuída ao fato de um ser dos Estados e o outro da União. No segundo caso, IR-PF X Previdência, sendo os dois tributos de competência federal, a explicação não se aplicaria.

ANÁLISE DAS SÉRIES DE TRIBUTOS

Embora o comportamento da arrecadação de receitas tributárias possa ser considerado como reflexo do momento econômico, vários são os fatores a se considerar quando da análise de uma série histórica de tributos.⁸⁴

Os elementos que justificam o desempenho dos diversos impostos e contribuições que compõem o Sistema Tributário Brasileiro são de diferente natureza: desempenho da economia (crescimento ou retração), variação da inflação e grau de indexação dos tributos, sazonalidades específicas a cada um deles, fatores institucionais como majoração de alíquotas e encurtamento de prazos de recolhimento, pendências judiciais, sonegação e elisão fiscais, e muitos outros.

Para efeitos de uma breve análise do comportamento da arrecadação de alguns tributos considerados significativos durante o período 1992-96,⁸⁵ deve-se atentar para o advento e conseqüências do choque da implantação do último dos planos de estabilização da economia, ocorrido em julho de 1994. O Plano Real, além de responsável pela desaceleração das taxas de inflação, também deu impulso a um processo de recuperação do crescimento econômico, que estava então se recobrando de um longo período recessivo.⁸⁶

⁸⁴ A metodologia utilizada para a obtenção das séries que se utilizou para esta análise é apresentada no Anexo 4 - Procedimentos Metodológicos.

⁸⁵ Os valores reais semestrais e anuais destes tributos podem ser encontrados ao final deste item, enquanto que os valores mensais são encontrados nas tabelas do Anexo 5.

⁸⁶ Conferir tabela ao final desta seção, para a evolução dos níveis de produto.

De modo a que se tenha uma visão panorâmica da receita tributária no período considerado, a tabela a seguir apresenta as séries anuais e semestrais de arrecadação.⁸⁷ Como se pode perceber, o segundo semestre de 1994 - início da vigência da estabilização - marca uma mudança no comportamento da receita, com incrementos reais significativos para a maioria dos tributos.

⁸⁷ Os procedimentos metodológicos observados para a obtenção dos valores apresentados constam do Anexo 5.

Relativamente ao ano de 1996, as séries de Imposto de Renda - Pessoa Física, Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Imposto de Renda - Fonte encontram-se ainda incompletas, devido à indisponibilidade dos dados para os meses do último trimestre.

Os valores de arrecadação do IPI para o ano de 1991 também não são apresentados pelo mesmo motivo.

Arrecadação Tributária - Valores Reais Semestrais/Anuais - R\$ milhões de agosto/94									
Período	IRPF	IRPJ	Fonte	IR - AL	IPI	Cofins	ICMS/Brasil	ICMS/SP	Prev. Soc.
1S/ 91	3,37694	27,59533	60,70005	91,45498	-	36,52992	171,28337	64,89834	124,48071
2S / 91	4,26592	12,15937	53,42382	69,04146	-	35,42964	160,83747	61,72613	109,19959
Total	7,64286	39,75469	114,12387	160,49644	-	71,95956	332,12084	126,62447	233,68030
1S/ 92	5,58143	20,15141	45,76555	71,21450	46,53197	18,74990	149,27526	57,08944	114,96205
2S / 92	3,00331	28,14956	50,54786	80,03201	53,45080	23,65177	146,62640	55,97152	112,48704
Total	8,58475	48,30097	96,31341	151,24651	99,98278	42,40167	295,90166	113,06095	227,44909
1S / 93	3,71030	32,29799	54,28731	90,07075	50,35012	24,84546	135,33415	51,68940	116,48772
2S /93	4,82271	17,68898	50,90877	72,60014	51,97688	29,02761	131,69744	51,13044	109,01849
Total	8,53301	49,98698	105,19608	162,67089	102,32699	53,87307	267,03159	102,81984	225,50621
1S / 94	7,53001	20,14803	52,62272	78,87872	38,75496	35,39164	87,35173	33,34353	78,52947
2S / 94	4,93151	26,93514	55,35158	77,50275	58,19247	63,72279	192,77745	70,88516	131,34434
Total	12,46151	47,08317	107,97430	156,38148	96,94743	99,11444	280,12918	104,22869	209,87380
1S /95	7,65851	39,44284	59,23157	115,28927	59,84310	63,32252	200,98283	77,18743	133,29710
2S / 95	11,21009	44,00005	95,27778	141,93746	61,81318	72,34987	201,41229	77,60339	147,93415
Total	18,86860	83,44289	154,50935	257,22673	121,65628	135,67239	402,39512	154,79082	281,23125
1S / 96	10,37874	55,85251	64,59145	120,63882	54,96480	64,39385	209,74099	80,00768	146,10815
2S / 96	6,97506	18,61385	34,06051	107,93967	62,46154	68,11408	218,46021	84,81293	178,79337
Total	17,35380	74,46636	98,65196	228,57849	117,42634	132,50793	428,20120	164,82061	324,90152

Durante o ano de 1992, as receitas tributárias tiveram desempenho fraco, haja vista a política recessiva⁸⁸ para combater o processo inflacionário, a disputa em torno da legalidade da cobrança do Finsocial/Cofins,⁸⁹ e o alto grau de sonegação.⁹⁰

Deve-se lembrar, no entanto, que os pagamentos dos tributos - tanto impostos quanto contribuições - passaram a ser indexados à UFIR (Unidade Fiscal de Referência) justamente neste ano, mediante reforma de emergência aprovada pelo Congresso para vigorar a partir de 1º de janeiro de 1992.

Assim sendo, a indexação da receita tributária pôde responder, ao menos em parte, pelo ligeiro aumento de arrecadação real de receitas comparativamente ao exercício de 1991, quando os tributos não eram corrigidos monetariamente.⁹¹

Relativamente a 1993, também um ano complicado para a economia brasileira, apesar de indícios de recuperação,⁹² o desempenho da receita tributária permaneceu deficiente, acusando reduções na arrecadação de vários tributos, tais como a Previdência Social, o ICMS e o IRPF. Além do fato de as elevadas taxas de inflação darem ensejo à deterioração do gravame

⁸⁸ Em 1992, verifica-se uma queda de 3,87% no indicador geral de produção industrial.

⁸⁹ Calcula-se que a queda em sua arrecadação prevista tenha sido de quase 60%, dado o crescente número de demandas judiciais questionando a sua constitucionalidade - que chegava a 300.000 ações - e os depósitos efetuados em juízo - computados em aproximadamente US\$ 9 bilhões - que postergavam seu recolhimento aos cofres públicos.

⁹⁰ Note-se que estas são apenas algumas das possíveis causas para o desempenho deficiente da receita, não se podendo conferi-lo unicamente a elas.

⁹¹ A Medida Provisória nº 294 de 31/01/91 (convertida na Lei nº 8.177 de 01/03/91) extinguiu os BTN's (Bônus do Tesouro Nacional), inclusive o BTN Fiscal e todos os outros índices, realizando uma ampla desindexação da economia.

⁹² Aumento de 3,38% em relação à produção de 1991, além da recuperação das perdas incorridas em 1992.

tributário, podem-se considerar também reduções no nível de produção industrial e de consumo, arrocho salarial e retração nas vendas.⁹³

O IPI, que experimentou aumento real em sua arrecadação, foi beneficiado pelo encurtamento dos prazos de recolhimento.⁹⁴ O aumento verificado na arrecadação da Cofins, também em termos reais, foi consequência de um incremento no número de contribuintes, em virtude da nova Lei⁹⁵ e início das decisões judiciais dando solução às pendências.

O ICMS, por sua vez, sofreu uma queda significativa em termos reais neste ano de 93 - uma variação de 9,8% a nível Brasil e de 9,7% no Estado de São Paulo - , reduções que não podem, de modo algum, ser atribuídas ao efeito-produto exclusivamente.

Apesar da hiperindexação promovida pela adoção da URV a partir do mês de março de 1994, o 1º semestre deste ano - período imediatamente anterior à implementação do plano - foi caracterizado por um desempenho extremamente fraco da maioria dos tributos, com quedas expressivas em comparação ao mesmo período de anos anteriores.

O IR - Pessoa Jurídica apresentou uma redução real de 37,6% em relação ao 1º semestre de 1993; o IR - Pessoa Física, de 3%; o IR - Arrecadação Líquida, de 12,4%; o IPI, de 23%, o ICMS - SP, de 35,5%; e a Previdência Social, de 32,6%.

Dado que se gera uma instabilidade muito grande nas expectativas dos agentes econômicos com a proximidade da implementação do Plano, pode-se supor que tenha havido neste período um alto nível de evasão

⁹³ Fatores que não podem, entretanto, responder inteiramente pela variação da arrecadação, dado que muitas outras causas poderiam ser levantadas.

⁹⁴ Conforme Medida Provisória nº 368, de 01/11/93.

⁹⁵ Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a Cofins em substituição ao antigo Finsocial.

fiscal, contribuindo em muito para essas variações negativas de receitas tributárias.

O aumento significativo apresentado pela Cofins durante esse período tem como explicação a normalização do recolhimento do tributo, com a volta aos depósitos regulamentares após a deliberação do Supremo Tribunal Federal pela sua constitucionalidade.

Destaque-se também que devido ao alto grau de indexação existente para os tributos nesta época – e este já era considerável desde 1992 –, o efeito Olivera-Tanzi, por si só, não poderia ter sido muito importante. Por outro lado, com a chegada do plano de estabilização em 94, o crescimento da receita devido apenas à desaceleração brusca da inflação também não seria muito significativo.

O 2º semestre de 1994 já apresentava, de fato, evidentes sinais da recuperação pós-Plano Real.⁹⁶ Confirmando a tendência que se verifica com a estabilização da economia, de aumento da arrecadação de impostos e contribuições que tenham como base de cálculo o faturamento e a receita bruta de vendas de bens e de serviços, o IPI experimentou aumento, em termos reais, de 11,9%, enquanto que para o ICMS-SP o aumento foi de 38,6%,⁹⁷ ambos em comparação com o 2º semestre de 1993. Os outros tributos também tiveram aumentos reais significativos.

No ano de 1995, o ótimo desempenho da receita tributária demonstrava o aquecimento da economia no 1º ano após a implementação do

⁹⁶ A produção industrial apresentou, para este ano, um incremento real de 7,89%.

⁹⁷ Acréscimo muito excessivo para que possa ser atribuído simplesmente ao nível de produção industrial.

plano de estabilização. Além do elevado nível de atividade produtiva⁹⁸ teve também papel fundamental a desaceleração da inflação no período pós-choque do Real.

Para este período, no entanto, não se podem mais atribuir ao efeito anti-Olivera-Tanzi os ganhos de arrecadação, visto que o efeito “empilhamento”, causado pela queda abrupta das taxas de inflação, vê-se esgotado em poucos meses. Em 1995, a economia já estava razoavelmente estabilizada há algum tempo, motivo pelo qual o crescimento da receita seguramente não pode ser imputado ao Olivera-Tanzi às avessas. Naturalmente, note-se que a estabilização de preços continua favorecendo a arrecadação de receitas, mesmo depois de esgotado o efeito “empilhamento”, feita aqui a ressalva de que estes ganhos se devem a outros efeitos benéficos da queda das taxas de inflação que não o efeito anti-Olivera-Tanzi.

Verificaram-se acréscimos brutais na arrecadação tributária, beneficiada pela estabilização e recuperação da economia.

O IR - Pessoa Física experimenta aumento de 51,4% em relação a 1994; o IR - Pessoa Jurídica, 77,2%; o IR - Fonte, 43,1%; o IR - Arrecadação Líquida, 64,5%. O IPI apresenta aumento de 25,5%; o ICMS - Brasil de 43,6%; o ICMS - SP de 48,5%; e a Previdência Social de 34%. Para a Cofins, o incremento foi de 13,7%.⁹⁹

O excelente desempenho da receita tributária referente ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica em 95 merece menção especial: as alíquotas dos adicionais do imposto, no regime do lucro real e também no do lucro arbitrado,

⁹⁸ Aumento de 9,55% em relação a 1993, ano imediatamente anterior ao Plano.

⁹⁹ Novamente, a expressividade dos ganhos não é resultado unicamente da alta do nível produtivo.

sofreram uma elevação brutal justamente neste ano¹⁰⁰, o que ajuda a responder pelo elevado nível de arrecadação.

Quanto ao comportamento da Cofins, seu pagamento estava já regularizado por esta época, embora ainda estivesse sendo feita a conversão dos depósitos feitos antes judicialmente, o que dificulta uma análise de quanto do aumento verificado se deve de fato à estabilização, à queda violenta das taxas de inflação e ao aquecimento da atividade econômica. No mês de junho deste ano, inclusive, ocorre um salto enorme no valor real de arrecadação do tributo, que depois volta a se estabilizar, uma irregularidade que se atribui ao recebimento, pela Receita Federal, de uma grande soma de depósitos que aguardavam liberação judicial.¹⁰¹

Em 1996, os ganhos de arrecadação advindos do choque já foram se amenizando, não se devendo esperar, portanto, o mesmo desempenho de 1995. As causas que aceleraram o ritmo da arrecadação via plano de estabilização já haviam sido atenuadas e a desaceleração da economia¹⁰² poderia ter gerado um cenário de reversão da arrecadação.

A maioria das receitas, no entanto, manteve-se em nível elevado, podendo-se citar o ICMS e a Previdência Social, que sofreram aumentos reais durante este período. A Previdência acusou um aumento de 15,5% reais. O ICMS - Brasil teve um incremento de 6,4%, e o ICMS - São Paulo de 6,5%, também reais.

¹⁰⁰ Conforme já mencionado em Imposto de Renda, e consolidado na tabela IR - Pessoa Jurídica - Alíquotas ao final do mesmo item.

¹⁰¹ Os valores reais mensais de arrecadação do Finsocial/Cofins são encontrados no Anexo 5 deste trabalho. Do Anexo 6 consta ainda um gráfico da evolução da receita real atingida pelo tributo, em que se vê com clareza o "salto" de junho de 1995.

¹⁰² Aumento de apenas 1,56% no produto, comparativamente ao ano anterior.

Para alguns tributos, os números das receitas refletiram a redução do ritmo da economia e a queda da atividade pôde então ser vista como uma das causas da ligeira redução verificada na receita tributária: o IPI sofreu uma queda real de 3,5% em sua arrecadação, e a Cofins, uma queda de 2,3%.

Comparativamente a 1994, ano em que se implementou o Real, podem-se verificar acréscimos reais expressivos para todos os tributos. O Imposto de Renda - Arrecadação Líquida sofreu aumento de 46,2%; enquanto que o ICMS/Brasil aumentou de 52,9% e o ICMS/SP, de 58,8%. A Previdência Social acusou um aumento real de 54,9%; a COFINS, de 33,7%; e o IPI, mais reduzido, de 21,1%.

Estes ganhos de receita, todavia, não podem ser considerados como conseqüência unicamente do incremento dos níveis de produção industrial, à medida que este não foi, de modo algum, tão significativo. O acréscimo do indicador de produção industrial de 1996 relativamente a 94 foi de apenas 3,12%. Ainda que referentemente a 1993, este conserva-se pequeno: de 11,3%.

Quanto à questão dos *lags* de recolhimento dos tributos, embora não tenha sido feita uma análise de correlação entre as séries de receita e a variação das taxas de inflação, pode-se adiantar, uma vez mais, que não se atribuem grandes distorções em termos de arrecadação ao efeito Olivera-Tanzi - ou a seu equivalente às avessas - dado o alto grau de indexação ao qual os tributos estiveram sujeitos durante o período.

A tabela a seguir nos mostra a evolução dos níveis de produto, partindo de uma base fixa no ano de 1991.

Produção Industrial Indicador Geral	
Ano	Variação
1991	100,00
1992	96,27
1993	103,38
1994	111,54
1995	113,25
1996	115,02

Base Fixa: 1991=100,00

Fonte: Conjuntura Econômica, setembro/97

Exercícios Econométricos

Além de uma análise preliminar do comportamento das receitas reais de arrecadação, pretendia-se também realizar uma análise econométrica das séries de tributos.¹⁰³

Após a obtenção dos valores reais mediante o deflacionamento dos dados, o objetivo era se testar uma regressão dos valores mensais reais contra a variação das taxas de inflação.

Através da formulação e exame de testes de raiz unitária,¹⁰⁴ constatou-se estarmos lidando com séries estatísticas não-estacionárias, o que se atribuiu, em parte, a uma forte descontinuidade nas séries, devido ao choque econômico do Real. A descontinuidade, aparentemente, era acentuada pelo problema de inadequação do índice de preços utilizado para o deflacionamento. O IGP-DI, como se sabe, é centrado em torno do dia 15 do mês, o que faz com que se projete para o mês que sucede ao choque um resíduo inflacionário que de fato não existe.¹⁰⁵

Foi feita, então, uma tentativa de se anular este problema através de uma nova centralização do índice de preços.¹⁰⁶ Obtiveram-se novas séries reais mensais, e deu-se continuidade aos testes nos programas econométricos.

¹⁰³ Recebi, para isso, também a orientação do Prof. José Maria da Silveira - Instituto de Economia - UNICAMP.

¹⁰⁴ Utilizaram-se, para os procedimentos econométricos, os *softwares* Statistica e PC Give.

¹⁰⁵ Causando, desse modo, graves distorções quando do ajuste das séries mensais.

¹⁰⁶ Um índice mais apropriado, basicamente, seria aquele que se centrasse no início ou no final do mês, e não no meio.

Uma explicação detalhada para a inadequabilidade do índice de preços utilizado inicialmente para o deflacionamento e a técnica utilizada para a consecução de um índice oportuno podem ser encontradas no Anexo 5.

Os testes de distribuição das variáveis dos tributos novamente deflacionados apresentaram novos problemas: a análise dos gráficos¹⁰⁷ manifesta a existência de séries nitidamente bicaudais.

A bicaudalidade recorrente para as séries de arrecadação nos sugere um comportamento muito distinto para efeitos de análise da receita tributária. Na verdade, haveria dois padrões característicos de relacionamento entre inflação e receita, um em circunstâncias inflacionárias (antes do choque) e outro com a estabilidade de preços.

Por outro lado, o novo índice (IGP-DI centrado no início-final do mês) não resolve também o problema da estacionariedade; as séries continuam não-estacionárias, em prejuízo do exame econométrico.

Uma solução factível talvez fosse um estudo em separado da relação tributos-inflação para dois sub-períodos, pré e pós-choque da estabilização, através da quebra do período 1992-96 quando da ocorrência do Plano, possivelmente com a utilização de variáveis binárias.

¹⁰⁷ Os gráficos de distribuição das variáveis são apresentados ao final do Anexo 7.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

São muitos os elementos determinantes do nível de arrecadação de receitas tributárias. Para essa análise mais concisa, em que se objetivava realizar um estudo dos impactos da inflação sobre a arrecadação fiscal, deu-se maior ênfase a alguns fatores específicos: o grau de indexação da economia e a variação das taxas de inflação, mudanças na sistemática de recolhimento e nas alíquotas dos tributos, e outros efeitos do choque do plano de estabilização, como o nível de atividade produtiva.

E muitos também são os efeitos deletérios causados pela aceleração inflacionária no âmbito da arrecadação tributária: além do efeito Olivera-Tanzi, são de grande importância o *fiscal drag* (arrasto fiscal) e a contabilidade ilusória ou inflacionária. Não se podem esquecer também as distorções causadas nos preços relativos e no comportamento dos agentes econômicos, que acabam exercendo impactos indiretos nas contas públicas. Foi dado destaque, neste texto, ao problema das defasagens no recolhimento dos tributos, que se não aliadas a fortes mecanismos de correção monetária, acabam fazendo com que a base tributária tenha seu valor real corroído pela inflação, no que caracteriza o chamado efeito Olivera-Tanzi, diminuindo em termos reais a arrecadação aos cofres do governo.

Com o intuito de se avaliar a dimensão dessas defasagens entre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o efetivo recolhimento do tributo ao setor público, foram apresentadas, após uma descrição sintética das distorções, as principais características de um conjunto relevante de tributos, com ênfase dada às sistemáticas de recolhimento e de indexação de cada um deles. Tentou-se mensurar, a partir dos prazos de coleta e correção, o tamanho dos intervalos em que os valores ficam descobertos, dando margem à corrosão

inflacionária. Estes intervalos, denominados *lags* médios de desindexação, encontram-se consolidados em tabelas ao final de cada item.

A partir de um exame feito desses *lags*, pode-se observar que, em oposição ao que se verifica nos anos imediatamente anteriores, quando a economia encontrava-se menos bem indexada, durante a primeira parte do período 1992-96 (até o advento do plano de estabilização), houve uma indexação brutal dos tributos. Este elevado grau de indexação da economia permaneceria até final de 1994, deixando de ser efetuada a maioria das conversões em unidades fiscais de referência (a UFIR, a nível federal, e a UFESP, no Estado de São Paulo) no ano seguinte. Em 1995 e 96, entretanto, a estabilização da economia e as reduzidíssimas taxas de inflação tornavam a indexação quase desnecessária, motivo pelo qual ela foi praticamente extinta, sem que causasse danos para o sistema tributário. Além disso, como consequência do Real, note-se também o elevado crescimento dos níveis de produto.

Enquanto o crescimento da economia aumenta a base de cálculo dos impostos, a estabilização elimina a corrosão da inflação sobre essa base. Embora os tributos estivessem brutalmente indexados nos anos de 1992, 93 e início de 94, a indexação teria que ser perfeita para que variações nas taxas de inflação não afetassem a receita. À medida que não há indexação perfeita, dados os problemas técnicos de coleta e cálculo de índices de preços, a redução da inflação por si só já tende a ter um efeito favorável - embora de pequeno porte - sobre a arrecadação, ao que se soma o fato de que esta queda, nesse caso, é acompanhada de estímulo às atividades econômicas.

Desse modo, era de se esperar que o choque de estabilização causasse efeitos favoráveis em termos de arrecadação, tanto pelo lado da queda da inflação quanto pelo de incremento da produção e do consumo, principalmente por este último.

Verifica-se, entretanto, que, se por um lado o crescimento do nível de atividade no período pós-Plano Real não foi tão alto a ponto de explicar o incremento da receita, o efeito Olivera-Tanzi, por outro lado, também não seria capaz de fazê-lo.

Devido ao fato de os tributos terem estado tão bem indexados durante os anos de 1992 a 94 até o plano, período em que as taxas de inflação encontravam-se elevadas e crescentes, pode-se dizer que o Real não tem condições de gerar grandes ganhos de receitas por conta do término do efeito Olivera-Tanzi; os efeitos exclusivos da aceleração inflacionária não poderiam ser muito elevados. Os impactos provavelmente teriam sido muito mais significativos caso o grau de indexação fosse menor do que de fato era. Em virtude do rigor com que era tratada a questão da correção monetária dos tributos, não houve espaço para que se gerasse, com o declínio da inflação, um considerável aumento na arrecadação, com a apropriação daqueles valores até então corroídos pelo efeito Olivera-Tanzi.

Note-se ainda que possíveis ganhos de receita imputados a um Olivera-Tanzi às avessas se esgotariam rapidamente com a estabilização de preços, motivo pelo qual o inverso do Olivera-Tanzi também não poderia responder pelo aumento na arrecadação.

Embora a estabilidade de preços não tenha causado grandes ganhos de receitas tributárias provenientes da queda da inflação por si só, observe-se que os acréscimos na arrecadação da maioria dos tributos foram expressivos. A estabilização da economia produz um efeito tremendo sobre a receita, e não se pode atribuí-lo exclusivamente ao fim do efeito Olivera-Tanzi. O crescimento do produto, por sua vez, também não é suficiente para justificar os aumentos reais na arrecadação.

Ainda que se possa listar uma série de fatores que teriam contribuído para o comportamento da receita tributária no período 1992-96, não há como verificar a validade de todas essas hipóteses.¹⁰⁸

Para uma conclusão definitiva sobre o efeito-produto, por exemplo, se faria necessário um estudo sobre a elasticidade-produto da receita tributária, algo até o momento inexistente no País.

Como possíveis causas para o fraquíssimo desempenho da receita em 1992, 93 e 1º semestre de 1994, em oposição ao seu ótimo desempenho no período pós-Real, podem-se citar ainda:

- a instabilidade das expectativas nos meses imediatamente anteriores ao Plano, com aumento expressivo da sonegação de tributos;
- o impacto causado sobre as folhas de pagamento e sobre a lucratividade das empresas quando da retomada do crescimento da economia, motivo de incremento para as receitas arrecadadas;
- o fim da corrosão da base de incidência de tributos arrecadados em regime de estimativa com a queda das taxas de inflação;
- a viabilização e aperfeiçoamento na fiscalização, diminuindo em muito a margem para sonegação;
- o incremento brutal em alíquotas adicionais de alguns tributos.

¹⁰⁸ Mesmo um exame econométrico mais preciso seria ainda insuficiente para evidenciar a constância desses fatores; possíveis conclusões se restringiriam apenas ao produto (tomado como base de incidência de alguns tributos) e à questão da sazonalidade.

Não se podendo testar essas suposições, pode-se concluir apenas que embora muitos sejam os fatores responsáveis pelo desempenho da arrecadação de receitas tributárias ao longo de um período, o comportamento da receita nos anos 1992-96 não pode ser explicado pela variação da inflação em si, via efeito dos *lags*, à medida que o Olivera-Tanzi, dado o elevado grau de indexação tributária para os meses de inflação elevada do período, não implica grandes distorções nos valores arrecadados, nem antes e nem imediatamente após o plano de estabilização. É também improvável atribuir exclusivamente ao efeito-produto a variação positiva da arrecadação no período que se seguiu à implementação do Plano Real, crescimento muito mais expressivo do que aquele que poderia ser sugerido simplesmente pelo incremento do nível de produção industrial.

ANEXO 1

O Processo de Indexação no Brasil

No Brasil, a indexação se insinuou pela primeira vez por ocasião da Grande Depressão, tendo sido rapidamente vetada pelo Decreto nº 23.501, promulgado no ano de 1933, que proibia, além da cláusula-ouro e da contratação em moedas estrangeiras, qualquer outra forma de indexação.

Ocorreu, no início dos anos 60, uma grave desorganização da economia brasileira, em função de diversas distorções referentes à proibição da correção monetária, tendo também em vista a escalada inflacionária da década anterior. Implantada inicialmente apenas como exceção, a indexação surgiu de maneira tímida em 1964, na primeira fase do regime militar, tendo se generalizado no decorrer da década seguinte, embora apresentasse o inconveniente de realimentar a inflação.

A partir de 1974, começam a ocorrer substanciais aumentos nas taxas anuais de inflação, agravadas ainda mais pela crise da dívida externa no final de 82. Projetos referentes à desindexação da economia, numa tentativa de conter a inércia inflacionária, foram continuamente derrubados. Como conseqüência, a inflação se perpetuava com os reajustes automáticos.

O diagnóstico da indexação como uma das causas da inflação deu início a uma série de planos de estabilização econômica - os choques heterodoxos - que tiveram lugar no país a partir de 1986. O plano Cruzado, de fevereiro deste ano, foi o primeiro deles, todos fracassados, baseando-se na tentativa de desindexação da economia. Mas a indexação tornava-se mais forte, a cada um destes espetaculares fracassos.

O Plano Real, implementado em 1º de julho de 1994, ao contrário dos planos anteriores, combinou a ortodoxia fiscal e monetária. Embora com chances maiores de sucesso, ainda não conseguiu acabar totalmente com a indexação em nossa economia, o que fez foi apenas espaçar os intervalos de reajuste. Desse modo, existe ainda o risco, sempre presente, de que a correção monetária renasça novamente.

A Indexação das Unidades de Conta

Vejamos agora, de forma mais específica, a evolução do sistema de correção monetária.

No início dos anos 60, foi utilizado, como indexador, o *salmin*, o maior salário mínimo mensal vigente no país, que tentava, embora um tanto inabilmente, minimizar os problemas da moeda nacional tida como unidade de conta. Um de seus objetivos dizia respeito a fixar as faixas progressivas das tabelas do imposto de renda da pessoa física, evitando com isso o arrasto fiscal (a projeção dos indivíduos para faixas cada vez mais altas de tributação, um efeito nocivo da inflação sobre os contribuintes).

Com a formalização da correção monetária a partir de 1964, começam a surgir diversas unidades de conta, como a ORTN, a URP, a UFIR e a URV.

Embora não tenha sido inicialmente concebida como unidade de conta indexada, a ORTN (Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional), criada em 1964, acabou sendo vinculada a inúmeros casos de correção monetária. Sendo na verdade um título com reajuste periódico de seu valor nominal, à ORTN foi atribuído poder liberatório para o pagamento de tributos federais, de acordo com seu valor nominal. Para proteger o governo contra as perdas de

receita decorrentes do pagamento de impostos em moeda desvalorizada, a ORTN acabou se transformando em unidade de cálculo das obrigações fiscais. O imposto de renda da pessoa física, por exemplo, vinculou-se à ORTN pela lei nº 7.450, em 1985. Antes disso, em 76, já se corrigiam valores entre datas com o uso da ORTN, sendo a contabilidade oficial das empresas mantida nessa unidade.

Com a supressão da letra R, a ORTN se transformou em OTN em 1986, quando da implantação do Plano Cruzado. A unidade de conta das obrigações tributárias passou a ser a OTN fiscal, com reajuste diário.

Outro plano de estabilização - o Plano Verão (1989) - extinguiu a OTN fiscal e criou um novo título federal indexado, o BTN fiscal.

Com o Plano Collor II (1991) foi também extinto o BTN fiscal. Fez-se valer o efeito Tanzi, já que os impostos não foram corrigidos durante o ano, com conseqüente queda de receita tributária.

Ao final de 1991, instituiu-se a UFIR (unidade fiscal de referência) como unidade de conta no sistema tributário, no que desbancava a moeda legal vigente na época - o cruzeiro. As faixas da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física foram fixadas em UFIR, assim como os fatos geradores sobre os quais incidiam as alíquotas de impostos, especificadas pela legislação fiscal federal. O efeito Olivera-Tanzi foi reduzido em grandes proporções.

ANEXO 2

Conceituação Jurídica

- Obrigação Tributária

Estão estabelecidas na Constituição Federal todas as competências que autorizam os Poderes Públicos a instituírem tributos, cada um em sua área específica de atuação. Cada ente define, em lei, a hipótese da incidência tributária, a qual dará ensejo à ocorrência do fato gerador, originando também a respectiva obrigação tributária.

A obrigação tributária, dever jurídico de pagar determinado tributo, surge para o contribuinte quando se enquadra dentro de uma situação prevista em lei como tributável. O crédito tributário será então o direito do credor à obrigação tributária.

A relação jurídica é necessariamente bilateral, pois nela concorrem sempre dois agentes. O sujeito ativo ou credor da obrigação tributária, titular do direito, é sempre pessoa jurídica de Direito Público; e o sujeito passivo ou devedor, contribuinte ou responsável, é a pessoa obrigada à prestação.

Obrigação tributária, portanto, é o laço jurídico por meio do qual o particular tem o dever de pagar ao Estado uma prestação, nas condições definidas por lei, e em virtude de situações por ela definidas como hipótese de incidência.

- Fato Gerador

O termo fato gerador faz referência à situação tributável concreta, ocorrida na vida real. Esta situação tributável também recebe o nome de hipótese de incidência ou regra-matriz.

Segundo sua conceituação legal no Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador é o berço da obrigação tributária, sendo a lei o veículo normativo para sua definição, devendo descrever detalhadamente a situação tributária propriamente dita e prescrever as conseqüências estabelecidas em função da materialização da situação.

É constituído por vários elementos, cuja existência o configura: o núcleo, que corresponde ao ato ou ocorrência geradora da obrigação tributária; o sujeito passivo da obrigação tributária, pessoas naturais ou jurídicas, podendo variar devido às circunstâncias, ao tempo e ao espaço em que se realizam as situações que dão motivo à imposição tributária; e o elemento de valor que possibilita a quantificação do tributo a que corresponde a obrigação.

- **Recomposição da Cadeia**

- Fato Gerador - Obrigação Tributária - Recolhimento**

O *tributo* é a cobrança imposta, coativamente, pelo Estado ao particular. O particular não tem a faculdade de decidir se deseja ou não fazer aquele pagamento, pois o Estado, no uso de seu poder de império, impõe-lhe esse pagamento.

Fato gerador é a situação tributável. É aquela que, se ocorrida, ensejará para o particular a obrigação de pagar o tributo ao Estado. Quando o particular encontra-se na situação (fato gerador) prevista em lei como tributável, estará ele obrigado a pagar o respectivo tributo ao Estado.

Havendo a situação tributável, como afirmado acima, resta ao particular a obrigação de pagar o tributo ao Estado. Essa obrigação recebe o nome de *obrigação tributária*.

A obrigação tributária receberá o nome de *obrigação principal* quando for relativa ao pagamento de tributo ou multa; *obrigação acessória*, quando for relativa a uma obrigação de comportamento, como emitir uma nota fiscal.

Havendo a obrigação de pagar o tributo, é preciso calculá-lo e fazer o recolhimento. Surgem, então, dois outros conceitos: alíquota e base de cálculo. *Alíquota* é o percentual a ser aplicado sobre o montante tributável; *base de cálculo* é o próprio montante tributável, o valor sobre o qual se aplica a alíquota.

Com a ocorrência do fato gerador, nasce para o particular a obrigação de pagar tributo ao Estado – obrigação tributária. O Estado tem, assim, o direito de receber a obrigação tributária que o particular lhe deve. A esse direito, a esse crédito do Estado contra o particular, dá-se o nome de *crédito tributário*.

À pessoa a quem a lei atribui o direito de exigir, de cobrar o crédito tributário, dá-se o nome de *sujeito ativo*; à pessoa que tem o dever de pagá-lo dá-se o nome de *sujeito passivo*.

O sujeito passivo poderá ser chamado de *contribuinte* quando ele próprio criar a situação tributável; *responsável*, quando, sem ter criado a situação, a lei assim o determina.

Tendo o sujeito ativo um crédito tributário contra o sujeito passivo, deverá exigí-lo através do *lançamento*, que é o ato administrativo do Fisco através do qual o crédito tributário é “colocado no papel” e enviado ao sujeito passivo para que o pague. Feito o lançamento, o crédito tributável torna-se exigível, e, se o sujeito passivo não o pagar, esse poderá ser exigido judicialmente, em ação de execução fiscal.

“O fato acontece em concreto. Materializa-se gerando conseqüências no mundo jurídico, determinando o nascimento de uma obrigação tributária, obrigando a pessoa indicada pela lei como sujeito passivo, ligando-a ao Estado por um laço jurídico obrigacional até obter sua liberação pela prestação do objeto da obrigação tributária principal: o pagamento.”¹⁰⁹

¹⁰⁹ Abdalla, M. (1996).

ANEXO 3

Do IR - Pessoa Jurídica

Sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica as pessoas jurídicas que não gozarem de isenção expressa em lei e as pessoas físicas a elas equiparadas.

São consideradas pessoas jurídicas, passíveis de se sujeitarem ao imposto de renda pelo regime de tributação periódica de rendimentos:

- as sociedades de direito privado, qualquer que seja a sua forma e o seu objetivo, tenham capital nacional ou estrangeiro, com sede no Brasil;¹¹⁰
- as sociedades irregulares ou de fato;¹¹¹
- as filiais, sucursais, agências ou representações, no Brasil, de pessoas jurídicas com sede no exterior;¹¹²
- as firmas individuais, ou seja, os comerciantes em firma individual;¹¹³
- as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédio em condomínio ou loteamento de terreno, urbano ou rural;¹¹⁴
- as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda a terceiros de bens e serviços;¹¹⁵

¹¹⁰ RIR/94, arts. 123, inciso I, e 124, inciso I.

¹¹¹ RIR/94, art. 123, § 1º e art. 126 do CTN, que estabelece que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, desde que configure uma unidade econômica ou profissional.

¹¹² RIR/94, arts. 124, incisos II e III, 340 e 547, e Lei nº 9.249/95, art. 25.

¹¹³ RIR/94, arts. 123, inciso II, e 127, § 1º, letra "a".

¹¹⁴ RIR/94, art. 127, § 1º, letra "c".

¹¹⁵ RIR/94, art. 127, § 1º, letra "b".

- os condomínios, os consórcios, os clubes de investimento e as sociedades em conta de participação, embora não tenham personalidade jurídica.

As pessoas jurídicas assim caracterizadas, bem como as pessoas físicas a elas equiparadas, excetuando-se as sociedades em contas de participação, devem inscrever-se no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda¹¹⁶ e cumprir as demais obrigações previstas na legislação do imposto de renda.

As principais isenções do IRPJ são para:

- as pessoas jurídicas, inclusive empresas individuais, cuja receita bruta anual (sempre considerando-se o ano civil) seja igual ou inferior a R\$ 79.555,20;¹¹⁷ no período de 1992 a 1995, este limite foi de 96.000 UFIR, tomando-se por base as receitas mensais divididas pelos valores da UFIR vigentes nos meses correspondentes;¹¹⁸
- as instituições de educação ou assistência social, as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea e as empresas estrangeiras de transporte terrestre, as sociedades beneficentes, as associações de classe e sindicatos, as associações de poupança e empréstimo, as sociedades de investimento de que participem pessoas residentes ou domiciliadas no exterior;¹¹⁹
- a Itaipu Binacional;¹²⁰

Note-se, entretanto, que as pessoas jurídicas isentas podem deixar de sê-lo, sujeitando-se ao imposto de renda em relação aos rendimentos e ganhos de capital que auferirem, sempre que a lei validamente excepcioná-los

¹¹⁶ RIR/94, art. 176.

¹¹⁷ Lei nº 9.249, art. 30.

¹¹⁸ RIR/94, art. 150.

¹¹⁹ RIR/94, arts. 159,160,161, 162, 164 e 168.

¹²⁰ RIR/94, art. 165.

da isenção.¹²¹ Ainda referentemente a lucros ou dividendos que receberem, o entendimento do fisco é no sentido de que pode haver a retenção na fonte.¹²²

Note-se ainda que, além das isenções previstas na legislação ordinária, a Constituição Federal de 1988 atribui imunidade do imposto de renda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e também às autarquias e fundações por eles instituídas e mantidas, no que se refere à renda vinculada às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

Também é atribuída imunidade para a renda dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos fixados pela lei desde que a renda seja relacionada com as finalidades essenciais dessas pessoas jurídicas.¹²³

Para estes casos, excluídos os sindicatos e as instituições de educação e de assistência social, é dispensada a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos de aplicações financeiras, quando o beneficiário comprovar sua condição de entidade imune.¹²⁴

Com relação aos governos estrangeiros, são dispensados do imposto de renda no Brasil se houver reciprocidade de tratamento para os rendimentos auferidos em seus países pelo governo Brasileiro.¹²⁵

¹²¹ Isso ocorre, por exemplo, com os arts. 65, 72 e 76, inciso II, da Lei nº 8.981, de 20/01/95.

¹²² Conforme exarado pelo Ato Declaratório (Normativo) CST nº 56, de 06/10/94.

¹²³ Art. 150, inciso VI, letra "c", e § 4º, consolidado nos arts. 147 e 148 do RIR/94.

¹²⁴ RIR/94, art. 674.

¹²⁵ RIR/80, art. 750.

ANEXO 4

Previdência Social - Alíquotas

São as seguintes as alíquotas aplicadas às bases de cálculo para a Previdência Social:

- 8%, 9% ou 11%, de acordo com a faixa salarial fixada e divulgada mensalmente pelo Ministério da Previdência Social, para os segurados empregados, trabalhadores avulsos, empregados domésticos e produtores rurais (pessoa física);
 - 12%, observados os limites mínimo e máximo, para os empregadores domésticos;
 - 10% ou 20%, respectivamente para as classes de 1 a 3 e de 4 a 10 de uma escala progressiva de valores divulgados e reajustados pela Previdência Social, para os trabalhadores autônomos, equiparados a autônomos, produtores rurais (pessoa física), empresários e segurados facultativos ou especiais;
 - 20% ou 22,5%, para empresas em geral e para instituições financeiras e assemelhadas, respectivamente, na contribuição patronal (destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS);
 - 1%, 2% ou 3%, sendo o enquadramento efetuado de acordo com o grau de risco da atividade econômica preponderante da empresa, na contribuição das empresas para o SAT (destinada ao financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho);
 - variável de acordo com a atividade da empresa, na contribuição para terceiros (destinada a entidades e fundos);
-

-
- 5%, sobre a receita bruta dos espetáculos desportivos em território nacional, inclusive jogos internacionais,¹²⁶ também extensiva às obras de construção civil, quando executadas pelos clubes de futebol profissional e destinadas a uso próprio;
 - 2,5% para o salário-educação, 0,2% para o INCRA, 1,5% para o SESC e 0,3% para o Sebrae, totalizando 4,5%, na contribuição para terceiros recolhidas pelos clubes de futebol profissional;
 - 2% na contribuição patronal, 0,1% na contribuição para o SAT e 0,1% na contribuição para o Senar, totalizando 2,2%, aplicável sobre a receita bruta proveniente da comercialização dos produtos rurais, para o produtor rural pessoa física;
 - 2% na contribuição patronal e 0,1% na contribuição para o SAT, totalizando 2,1%, aplicável sobre a receita bruta proveniente da comercialização dos produtos rurais, para o segurado especial;
 - 2,5% para o salário-educação e 0,2% para o INCRA, totalizando 2,7%, na contribuição para terceiros devida pelo produtor rural pessoa física.

¹²⁶ Alíquota vigente a partir de julho de 93, tendo substituído a contribuição patronal de 20% e a destinada ao Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados.

ANEXO 5

Procedimentos Metodológicos

Para o exame estatístico do comportamento da receita tributária no período 1992-96, foram utilizadas séries históricas de arrecadação, servindo como fontes a Conjuntura Econômica¹²⁷ e o Anuário Estatístico da Previdência Social. Também constam da matéria-prima para análise dados obtidos no Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS).

Primeiramente, o objetivo era a obtenção de valores reais para as séries mensais nominais de receitas. Com exceção da Previdência Social, os valores referentes aos anos 1991, 92 e 93 encontravam-se em outra moeda – o Cruzeiro Real (CR\$)- precisando ser convertidos para a nova unidade de conta – o Real (R\$).

$$\text{CR\$} \xrightarrow{\text{Valor original}/2.750} \text{R\$}$$

Efetuada a conversão¹²⁸, constatou-se que, também excetuados os valores relativos às contribuições previdenciárias, os valores disponíveis eram acumulados, ao longo do período de um ano. Desse modo, apenas o mês de

¹²⁷ Até a data da conclusão deste trabalho, ainda não se encontravam disponíveis neste periódico os valores de receita referentes ao último trimestre de 1996 para o Imposto de Renda (IR – Pessoa Física, IR – Pessoa Jurídica e IR – Fonte).

¹²⁸ Os valores anteriormente expressos em cruzeiros reais (CR\$) foram convertidos para o real (R\$) dividindo-se por 2.750 (valor em cruzeiros reais da URV no dia 30/06/94).

janeiro apresentaria o seu valor verdadeiro; cada mês subsequente seria a somatória de si mesmo e do anterior já acumulado.¹²⁹

Foi então verificada a necessidade de “desacumular” valores: do valor acumulado de fevereiro subtraiu-se o de janeiro, do valor acumulado de março subtraiu-se o acumulado de fevereiro¹³⁰ e assim por diante, até dezembro, para todos os anos do período.¹³¹

Fevereiro - Janeiro
acumulado

Fevereiro acumulado \longrightarrow Fevereiro desacumulado

Março - Fevereiro
acumulado acumulado

Março acumulado \longrightarrow Março desacumulado

Com o intuito de deflacionar mês a mês esta nova série - de dados mensais desacumulados e nominais - foi utilizado, inicialmente, o Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna (IGP-DI).

¹²⁹ O valor nominal acumulado para o mês de fevereiro incluiria também a arrecadação tributária concernente ao mês de janeiro, o de março incluiria a arrecadação dos dois meses anteriores e assim sucessivamente.

¹³⁰ Que já totalizava janeiro e fevereiro.

¹³¹ Procedimento necessário para que depois se efetuasse o deflacionamento da série de tributos. Embora constitua prática comum a obtenção do valor real dos dados de receita utilizando-se como base o valor de dezembro acumulado - soma dos valores mensais em valores nominais -, este método não pode ser preciso, à medida que desconsidera que a série mensal sofre variações ao longo do período e a inflação idem.

Fevereiro / IGP-DI
nominal de Fevereiro

Fevereiro nominal \longrightarrow Fevereiro real

Março / IGP-DI
nominal de Março

Março nominal \longrightarrow Março real

Surge, entretanto, uma nova dificuldade: a questão do choque da estabilização de preços - ocorrida em agosto de 94 - que acaba por criar uma grave descontinuidade nas séries, em função do tipo de índice utilizado para o deflacionamento dos valores.

Devido ao fato de o IGP-DI ser um índice de preços centrado no meio do mês, por ocasião do choque do plano de estabilização, a variação de preços do mês imediatamente anterior ao choque - a inflação "velha", e relativamente alta - é carregada para a taxa de inflação do mês pós-choque, no qual, supostamente, a inflação já é muito pequena.

O valor da receita tributária real no mês do choque fica, desse modo, fora de proporção. À medida que se utiliza um índice de preços que acaba por expurgar dos valores nominais uma inflação maior do que teria sido efetivamente a variação de preços, subestima-se o valor da arrecadação real daquele mês.¹³²

¹³² Divide-se o valor da receita nominal por um número superestimado, encontrando-se então um valor menor do que o que teria sido de fato.

Se, para efeitos de comparação das séries reais de receita com a variação das taxas de inflação, fosse realizada somente uma análise anual dos dados, essa distorção não seria de grandes conseqüências.

No entanto, em se considerando a possibilidade de se testar uma regressão dos valores reais mensais contra as taxas de inflação, a utilização dos valores de arrecadação ajustados pelo IGP-DI mostra-se inadequada, já que a equivocada queda na receita referente ao mês imediato ao plano provoca um choque nas séries tributárias.

Como forma de tentar amenizar este problema, foram testados novos índices de preços; na tentativa de se obter um índice que não provocasse as distorções verificadas com o IGP-DI.

Finalmente, optou-se pela utilização de um índice de preços construído tomando-se por base o próprio IGP-DI, da seguinte forma:

1) Construção de uma taxa de variação de preços a partir do IGP-DI inicial, a qual será chamada de Tx (+1):

$$Tx (+1)_{jan} = \left(\frac{IGP-DI_{jan} - IGP-DI_{dez}}{IGP-DI_{dez}} \right) + 1$$

2) Obtenção de uma média geométrica¹³³ dessa taxa de variação de preços, que será apresentada como Md G Tx (+1):

$$Md G Tx (+1)_{jan} = \left(Tx (+1)_{jan} \times Tx (+1)_{ev} \right)^{1/2}$$

¹³³ A extração da média geométrica da taxa de inflação objetiva centrar os índices em torno do final do mês - ou do início.

3) Criação de um índice de preços a partir da média geométrica da taxa, que será chamado simplesmente de Índ Pr, da seguinte maneira:

$\text{Índ Pr}_{\text{jan}/92} = \text{Md G Tx (+1)}_{\text{jan}/92}$, ou seja, para o primeiro mês do período 1992-96, o índice de preços e a média geométrica são coincidentes

$$\text{Índ Pr}_{\text{fev}/92} = \text{Md G Tx (+1)}_{\text{fev}/92} \times \text{Índ Pr}_{\text{jan}/92}$$

$$\text{Índ Pr}_{\text{mar}/92} = \text{Md G Tx (+1)}_{\text{mar}/92} \times \text{Índ Pr}_{\text{fev}/92}$$

E assim sucessivamente, para todo o período.

4) Criação de um novo índice de preços (Índ Pr 100) partindo deste último, que terá como base 100 o mês de agosto de 1994 e será o índice utilizado para o deflacionamento das séries nominais:

$$\text{Índ Pr 100}_{\text{jan}/92} = \frac{\text{Índ Pr}_{\text{jan}/92} \times 100}{\text{Índ Pr}_{\text{ago}/94}^{\dagger}}$$

$$\text{Índ Pr 100}_{\text{fev}/92} = \frac{\text{Índ Pr}_{\text{fev}/92} \times 100}{\text{Índ Pr}_{\text{ago}/94}^{\dagger}}$$

\dagger Valor fixo, já que corresponde à base - agosto/94 - cujo valor para o novo índice assumimos como 100:

$$\left. \begin{array}{l} \text{Índ Pr 100}_{\text{ago}/94} = 100 \\ \text{Índ Pr}_{\text{ago}/94} = 3.515,88161 \\ \text{Índ Pr 100}_{\text{jan}/92} = Z \\ \text{Índ Pr}_{\text{jan}/92} = 16,16973 \end{array} \right\} Z = ?$$

$$\begin{array}{rcl}
 100 & \longrightarrow & 3.515,88161 \\
 Z & \longrightarrow & 16,16973
 \end{array}$$

$$\Rightarrow Z = \frac{100 \times 16,16973}{3.515,88161} = 0,45991$$

Os índices originados durante o processo de obtenção do novo deflator, obtidos de acordo com os procedimentos descritos acima, são apresentados em uma tabela no próximo anexo.

Uma vez obtido o novo índice de preços, ao qual se chamou Índ. Pr. 100, este foi utilizado para se deflacionar mês a mês a série - de dados mensais desacomulados e nominais - obtendo-se, finalmente, valores reais desacomulados, para todos os meses do período:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Fevereiro} & / & \text{Índ. Pr. 100} \\
 \text{nominal} & & \text{de Fevereiro} \\
 \\
 \text{Fevereiro nominal} & \longrightarrow & \text{Fevereiro real}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Março} & / & \text{Índ. Pr. 100} \\
 \text{nominal} & & \text{de Março} \\
 \\
 \text{Março nominal} & \longrightarrow & \text{Março real}
 \end{array}$$

E assim sucessivamente.

Os valores reais dos tributos também constam de uma tabela no anexo que se segue.

ANEXO 6

Tabelas

Índices					
Periodo	IGP-DI	Tx (+1)	Md G Tx (+1)	Índ Pr	Índ Pr 100
Jan/91	0,00526	1,19934	1,20519	1,20519	0,00575
Fev/91	0,00637	1,21108	1,13967	1,37352	0,00655
Mar/91	0,00683	1,07246	1,07990	1,48326	0,00707
Abr/91	0,00743	1,08739	1,07626	1,59638	0,00761
Mai/91	0,00791	1,06525	1,08180	1,72697	0,00823
Jun/91	0,00870	1,09861	1,11335	1,92272	0,00917
Jul/91	0,00981	1,12828	1,14151	2,19481	0,01046
Ago/91	0,01133	1,15489	1,15841	2,54249	0,01212
Set/91	0,01317	1,16194	1,20924	3,07449	0,01466
Out/91	0,01657	1,25847	1,25805	3,86785	0,01844
Nov/91	0,02084	1,25762	1,23936	4,79367	0,02285
Dez/91	0,02545	1,22137	1,24467	5,96652	0,02844
Jan/92	0,03228	1,26841	1,25808	7,50636	0,03578
Fev/92	0,04028	1,24783	1,22727	9,21234	0,04392
Mar/92	0,04862	1,20705	1,19613	11,01919	0,05253
Abr/92	0,05763	1,18531	1,20477	13,27554	0,06328
Mai/92	0,07057	1,22454	1,21931	16,18705	0,07716
Jun/92	0,08568	1,21411	1,21548	19,67508	0,09379
Jul/92	0,10426	1,21685	1,23599	24,31812	0,11592
Ago/92	0,13089	1,25542	1,26458	30,75232	0,14660
Set/92	0,16673	1,27382	1,26151	38,79443	0,18493
Out/92	0,20830	1,24933	1,24578	48,32936	0,23039
Nov/92	0,25876	1,24225	1,23963	59,91043	0,28559
Dez/92	0,32009	1,23701	1,26190	75,60123	0,36039

Índices (cont.)					
Período	IGP-DI	Tx (+1)	Md G Tx (+1)	Índ Pr	Índ Pr 100
Jan/93	0,41205	1,28729	1,27613	96,47708	0,45991
Fev/93	0,52127	1,26506	1,27157	122,67740	0,58480
Mar/93	0,66624	1,27811	1,28014	157,04373	0,74863
Abr/93	0,85423	1,28217	1,30226	204,51142	0,97490
Mai/93	1,12986	1,32266	1,31493	268,91833	1,28193
Jun/93	1,47700	1,30724	1,31342	353,20362	1,68372
Jul/93	1,94910	1,31963	1,32745	468,86047	2,23505
Ago/93	2,60266	1,33531	1,35252	634,14149	3,02295
Set/93	3,56549	1,36994	1,36067	862,85424	4,11322
Out/93	4,81859	1,35145	1,36050	1.173,91585	5,59605
Nov/93	6,59961	1,36961	1,36590	1.603,44804	7,64362
Dez/93	8,98992	1,36219	1,39172	2.231,55571	10,63781
Jan/94	12,78274	1,42190	1,42300	3.175,50467	15,13760
Fev/94	18,20396	1,42410	1,43613	4.560,43494	21,73955
Mar/94	26,36398	1,44826	1,43636	6.550,44666	31,22592
Abr/94	37,55737	1,42457	1,41702	9.282,11569	44,24776
Mai/94	52,93746	1,40951	1,43736	13.341,78755	63,60018
Jun/94	77,59420	1,46577	1,35202	18.038,39084	85,98885
Jul/94	96,76775	1,24710	1,13523	20.477,79367	97,61746
Ago/94	<u>100</u>	1,03340	1,02441	20.977,59356	<u>100</u>
Set/94	101,54900	1,01549	1,02050	21.407,73444	102,05048
Out/94	104,14300	1,02554	1,02514	21.946,02105	104,61649
Nov/94	106,72000	1,02474	1,01516	22.278,76939	106,20269
Dez/94	107,32500	1,00567	1,00963	22.493,28043	107,22527

Índices (cont.)					
Período	IGP-DI	Tx (+1)	Md G Tx (+1)	Índ Pr	Índ Pr 100
Jan/95	108,78500	1,01360	1,01256	22.775,90626	108,57254
Fev/95	110,03900	1,01153	1,01483	23.113,62261	110,18243
Mar/95	112,03500	1,01814	1,02058	23.589,21753	112,44959
Abr/95	114,61400	1,02302	1,01346	23.906,69933	113,96302
Mai/95	115,07100	1,00399	1,01505	24.266,51142	115,67824
Jun/95	118,09000	1,02624	1,02431	24.856,35246	118,49001
Jul/95	120,73300	1,02238	1,01762	25.294,40885	120,57822
Ago/95	122,28900	1,01289	1,00097	25.318,90931	120,69501
Set/95	120,96700	0,98919	0,99571	25.210,18607	120,17673
Out/95	121,24100	1,00227	1,00775	25.405,64215	121,10847
Nov/95	122,85000	1,01327	1,00799	25.608,71937	122,07654
Dez/95	123,18700	1,00274	1,01031	25.872,82517	123,33553
Jan/96	125,39700	1,01794	1,01277	26.203,19166	124,91038
Fev/96	126,35300	1,00762	1,00489	26.331,38960	125,52150
Mar/96	126,62700	1,00217	1,00456	26.451,56792	126,09439
Abr/96	127,50900	1,00697	1,01189	26.765,96439	127,59311
Mai/96	129,65500	1,01683	1,01452	27.154,73612	129,44638
Jun/96	131,24000	1,01222	1,01158	27.469,06414	130,94478
Jul/96	132,67400	1,01093	1,00547	27.619,24786	131,66071
Ago/96	132,67900	1,00004	1,00066	27.637,45706	131,74751
Set/96	132,84900	1,00128	1,00174	27.685,53328	131,97669
Out/96	133,14100	1,00220	1,00251	27.755,05110	132,30808
Nov/96	133,51700	1,00282	1,00580	27.915,93563	133,07501
Dez/96	134,68900	1,00878	1,01227	28.258,50459	134,70804
Jan/97	136,81400	1,01578			

Arrecadação Tributária - Valores Reais Mensais - R\$ milhões de agosto/94

Período	IRPF	IRPJ	Fonte	IR - AL	IPI	Cofins	ICMS/Brasil	ICMS/SP	Prev. Soc.
Jan/91	0,60763	3,29764	9,53216	13,41844	-	5,32307	28,34329	10,65247	27,06389
Fev/91	0,33878	3,46556	7,28101	11,10201	-	5,14836	25,65847	9,58027	19,45554
Mar/91	0,34457	3,42514	9,13886	12,88286	-	2,57143	25,61144	9,61715	18,30313
Abr/91	0,43484	5,85359	17,03036	23,14676	-	8,73977	30,36221	11,44914	19,89806
Mai/91	1,21470	6,51082	9,26709	17,17371	-	7,68135	31,40563	12,20888	20,15996
Jun/91	0,43641	5,04257	8,45057	13,73119	-	7,06595	29,90233	11,39042	19,60014
Jul/91	1,51188	2,95076	11,25739	15,69918	-	6,46457	29,52850	11,49026	19,21890
Ago/91	0,77408	2,67026	7,44673	10,87007	-	6,30962	29,55590	11,50313	19,83577
Set/91	0,61532	2,01468	6,50801	9,06854	-	5,38406	29,83563	10,71850	14,64562
Out/91	0,50291	1,91502	9,11950	11,03057	-	4,83389	23,71385	9,87683	19,94114
Nov/91	0,44238	1,37489	7,31207	9,03705	-	4,64503	25,68532	9,48579	16,88212
Dez/91	0,41935	1,23375	11,78012	13,33606	-	7,79247	22,51826	8,65163	18,67605
Jan/92	0,63006	0,87396	6,27016	7,69289	6,80877	2,70318	25,00951	9,60341	22,50825
Fev/92	0,25669	1,24206	6,98868	8,48744	8,28043	2,72426	24,46867	9,26580	18,80246
Mar/92	0,26998	2,36063	7,17188	9,76096	8,22413	2,82445	24,94236	9,75404	16,18797
Abr/92	0,70102	4,98759	8,62485	14,21003	7,25728	2,65468	25,00114	9,53847	18,95145
Mai/92	2,80868	6,41848	8,68050	17,88881	8,35063	3,89256	24,67959	9,29314	17,44453
Jun/92	0,91499	4,26868	8,02947	13,17437	7,61074	3,95076	25,17398	9,63458	21,06738
Jul/92	0,81558	6,19213	7,53470	14,52673	8,20599	3,93360	25,56842	9,76500	20,01535
Ago/92	0,73672	5,72755	7,68717	14,01005	8,94480	4,18714	24,96408	9,43843	18,63332
Set/92	0,61939	3,74387	7,77875	11,88835	8,61444	4,08404	23,75508	9,04113	16,99445
Out/92	0,26043	4,28373	8,69688	12,62863	9,07411	3,82284	24,00244	9,27615	19,07736
Nov/92	0,27757	4,25909	8,51308	12,55954	9,28723	3,91403	24,21505	9,07714	18,46238
Dez/92	0,29362	3,94320	10,33728	14,41871	9,32423	3,71012	24,12132	9,37367	19,30418

Arrecadação Tributária - Valores Reais Mensais (cont.) - R\$ milhões de agosto/94

Período	IRPF	IRPJ	Fonte	IR - AL	IPI	Cofins	ICMS/Brasil	ICMS/SP	Prev. Soc.
Jan/93	0,23167	3,81106	10,12224	14,03293	9,48495	3,76362	24,49041	9,13943	26,37198
Fev/93	0,22136	5,40851	9,04113	14,50996	8,91242	3,89689	20,97244	7,38711	19,40109
Mar/93	0,40073	4,27935	8,47613	13,06588	7,32979	3,79362	22,65095	9,18288	17,93318
Abr/93	0,27191	4,56698	8,71097	13,48720	8,71769	4,61845	23,47121	9,14701	18,14347
Mai/93	1,03026	9,84310	8,87269	19,96732	8,01688	4,35820	21,79297	8,41373	16,43955
Jun/93	1,55435	4,38899	9,06414	15,00748	7,88838	4,41469	21,95616	8,41924	18,19844
Jul/93	0,93225	3,27541	8,17747	12,22700	8,22173	4,53306	22,45006	8,75537	17,28073
Ago/93	0,74749	2,48547	7,25529	10,60518	7,99822	4,68189	21,79511	8,50525	16,49501
Set/93	0,77851	2,90195	7,74381	11,42516	8,10469	4,75637	22,01391	8,56220	15,25355
Out/93	0,81233	3,30227	8,18578	11,12415	8,12821	4,60163	21,74600	8,40957	15,78949
Nov/93	0,90952	2,43212	9,39131	11,94355	11,19607	4,76442	21,56265	8,46234	16,03386
Dez/93	0,64261	3,29176	10,15510	15,27509	8,32796	5,69024	22,12972	8,43571	28,16585
Jan/94	0,52584	3,51245	11,07111	14,61394	6,87163	6,03927	22,46327	8,48747	16,99606
Fev/94	0,56119	2,42507	9,15244	11,78589	6,61605	5,82257	18,39826	6,35984	14,40322
Mar/94	0,61680	2,31699	7,42716	10,02084	7,28145	5,52458	8,90350	4,53085	13,52318
Abr/94	1,33543	6,19941	8,08674	15,43649	6,67989	6,13025	12,08603	5,09043	8,02106
Mai/94	2,30314	2,93946	7,85642	13,05720	3,62169	5,63615	11,65468	3,60345	12,09225
Jun/94	2,18761	2,75466	9,02885	13,96437	7,68425	6,23883	13,84598	5,27150	13,49371
Jul/94	1,04387	2,83382	9,21608	13,08577	9,44616	8,36234	25,19939	9,77540	15,50701
Ago/94	0,95000	4,01000	8,41000	13,36000	10,16000	10,48000	31,07490	11,23630	18,62396
Set/94	0,96031	4,45858	8,38801	13,25814	8,87796	11,23954	32,72361	11,70744	16,51554
Out/94	0,96543	4,23451	7,59918	12,29252	8,90873	10,61018	33,10568	12,40483	20,71467
Nov/94	0,48963	4,08653	8,70034	12,63621	10,01858	11,22382	33,03937	11,98887	20,59924
Dez/94	0,52226	7,31171	13,03797	12,87010	10,78104	11,80692	37,63451	13,77231	39,38391

Arrecadação Tributária - Valores Reais Mensais (cont.) - R\$ milhões de agosto/94

Período	IRPF	IRPJ	Fonte	IR - AL	IPI	Cofins	ICMS/Brasil	ICMS/SP	Prev. Soc.
Jan/95	0,45131	6,35520	13,63144	19,03796	9,44069	11,53146	35,33122	13,19855	20,61719
Fev/95	0,49010	5,41829	10,55522	15,47434	9,58411	10,15588	29,87772	10,60060	21,02255
Mar/95	0,53357	7,55005	8,92845	24,15305	9,83552	10,62698	35,69600	14,16635	23,32725
Abr/95	0,50894	5,30874	5,15957	11,94247	10,30159	10,74033	34,03736	13,66233	25,88114
Mai/95	3,33684	9,92408	11,44554	26,42675	9,78576	9,79441	33,12637	13,00158	20,39714
Jun/95	2,33775	4,88649	9,51135	18,25470	10,89543	10,47346	32,91417	12,55802	22,05182
Jul/95	2,97732	14,72903	28,51261	37,66849	13,06206	16,49552	32,36074	12,50640	22,85352
Ago/95	2,24533	5,98202	13,45540	21,68275	9,49501	11,52492	31,60860	12,09661	21,10231
Set/95	2,05531	5,12578	10,07683	17,25792	8,21290	10,08515	32,93483	12,44833	21,31124
Out/95	2,13032	5,87077	11,23786	19,23895	9,56993	10,85804	33,73835	12,72413	23,06024
Nov/95	0,97480	6,43039	14,40080	21,80599	10,65725	12,19727	33,70017	12,84440	21,42929
Dez/95	0,82701	5,86206	17,59428	24,28335	10,81602	11,18899	37,06961	14,98352	38,17755
Jan/96	0,64046	5,89222	13,00132	17,51656	8,39002	11,02390	36,72233	14,07409	24,87167
Fev/96	0,59751	5,30586	10,12576	14,46764	9,17771	9,99032	33,48430	12,31662	23,87991
Mar/96	0,80099	27,21771	7,25647	33,30045	9,08843	9,92114	33,16563	12,65719	23,77358
Abr/96	3,35441	5,76834	10,69023	18,59035	9,23247	10,98805	35,65239	13,66061	24,36123
Mai/96	2,54159	5,94841	13,02470	19,37482	9,29342	11,60326	35,32737	13,80494	24,01634
Jun/96	2,44378	5,71997	10,49297	17,38901	9,78275	10,86718	35,38896	13,49424	25,20542
Jul/96	3,27357	10,48908	18,66920	17,67422	9,50929	10,26122	35,05981	13,86898	25,97125
Ago/96	2,28467	5,81415	10,31519	15,44621	9,94326	11,03626	36,17526	13,85225	26,59492
Set/96	1,37903	2,15190	4,86450	14,30556	10,53216	11,60053	36,31702	13,90397	26,32743
Out/96	-	-	-	14,08077	10,01451	12,03252	35,64408	14,14124	27,57052
Nov/96	-	-	-	15,23952	10,93368	11,64005	37,15198	14,57073	27,68241
Dez/96	-	-	-	31,19339	11,52864	11,54348	38,11205	14,47575	44,64685

Arrecadação Tributária - Somas Anuais dos Valores Reais Mensais - R\$ milhões de agosto/94									
Período	IRPF	IRPJ	Fonte	IR - AL	IPI	Cofins	ICMS/Brasil	ICMS/SP	Prev. Soc.
1991	7,64286	39,75469	114,12387	160,49644	-	71,95956	332,12084	126,62447	233,68030
1992	8,58475	48,30097	96,31341	151,24651	99,98278	42,40167	295,90166	113,06095	227,44909
1993	8,53301	49,98698	105,19608	162,67089	102,32699	53,87307	267,03159	102,81984	225,50621
1994	12,46151	47,08317	107,97430	156,38148	96,94743	99,11444	280,12918	104,22869	209,87380
1995	18,86860	83,44289	154,50935	257,22673	121,65628	135,67239	402,39512	154,79082	281,23125
1996	17,35380	74,46636	98,65196	228,57849	117,42634	132,50793	428,20120	164,82061	324,90152

Taxas de Inflação	
Período	Infl IGP-C
Jan/91	-
Fev/91	0,140
Mar/91	0,080
Abr/91	0,076
Mai/91	0,082
Jun/91	0,113
Jul/91	0,142
Ago/91	0,158
Set/91	0,209
Out/91	0,258
Nov/91	0,239
Dez/91	0,245
Jan/92	0,246
Fev/92	0,227
Mar/92	0,196
Abr/92	0,205
Mai/92	0,219
Jun/92	0,215
Jul/92	0,236
Ago/92	0,265
Set/92	0,262
Out/92	0,246
Nov/92	0,240
Dez/92	0,262

Taxas de Inflação (cont.)	
Período	Infl IGP-C
Jan/93	0,276
Fev/93	0,272
Mar/93	0,280
Abr/93	0,302
Mai/93	0,315
Jun/93	0,313
Jul/93	0,327
Ago/93	0,353
Set/93	0,361
Out/93	0,361
Nov/93	0,366
Dez/93	0,392
Jan/94	0,423
Fev/94	0,436
Mar/94	0,436
Abr/94	0,417
Mai/94	0,437
Jun/94	0,352
Jul/94	0,135
Ago/94	0,024
Set/94	0,021
Out/94	0,025
Nov/94	0,015
Dez/94	0,010

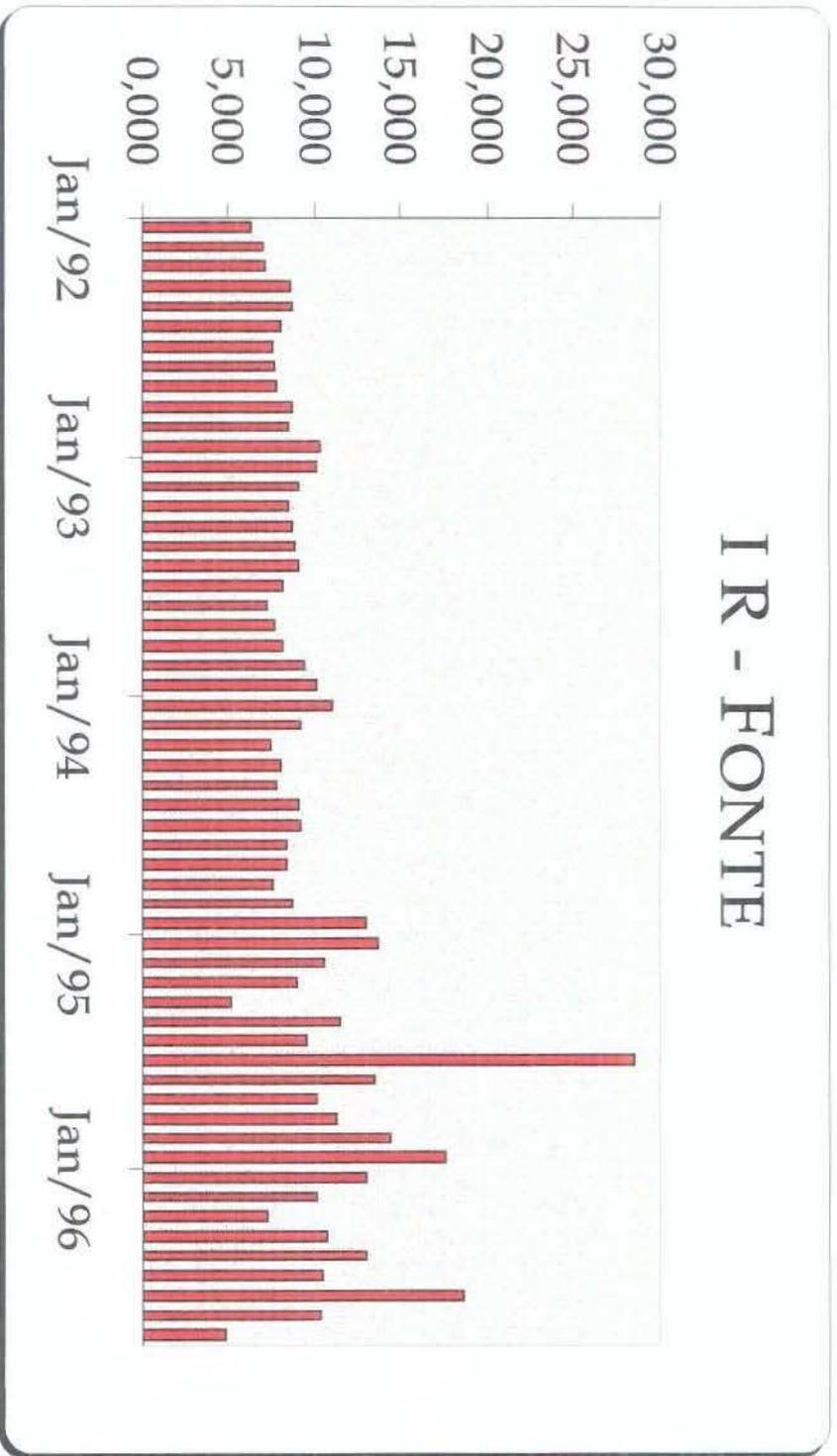
Taxas de Inflação (cont.)	
Período	Infl IGP-C
Jan/95	0,013
Fev/95	0,015
Mar/95	0,021
Abr/95	0,013
Mai/95	0,015
Jun/95	0,024
Jul/95	0,018
Ago/95	0,001
Set/95	-0,004
Out/95	0,008
Nov/95	0,008
Dez/95	0,010
Jan/96	0,013
Fev/96	0,005
Mar/96	0,005
Abr/96	0,012
Mai/96	0,015
Jun/96	0,012
Jul/96	0,005
Ago/96	0,001
Set/96	0,002
Out/96	0,003
Nov/96	0,006
Dez/96	0,012

ANEXO 7

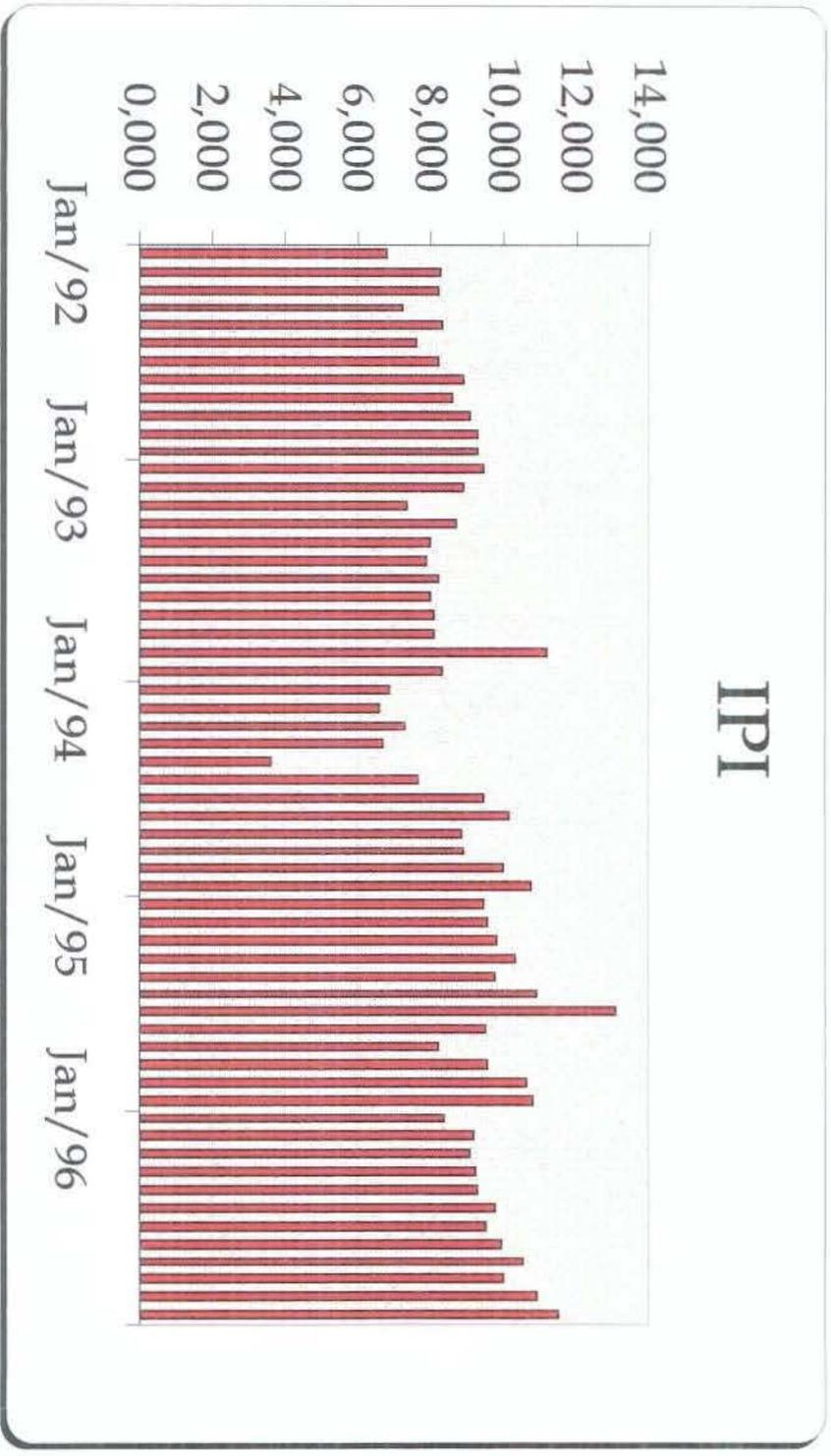
Gráficos



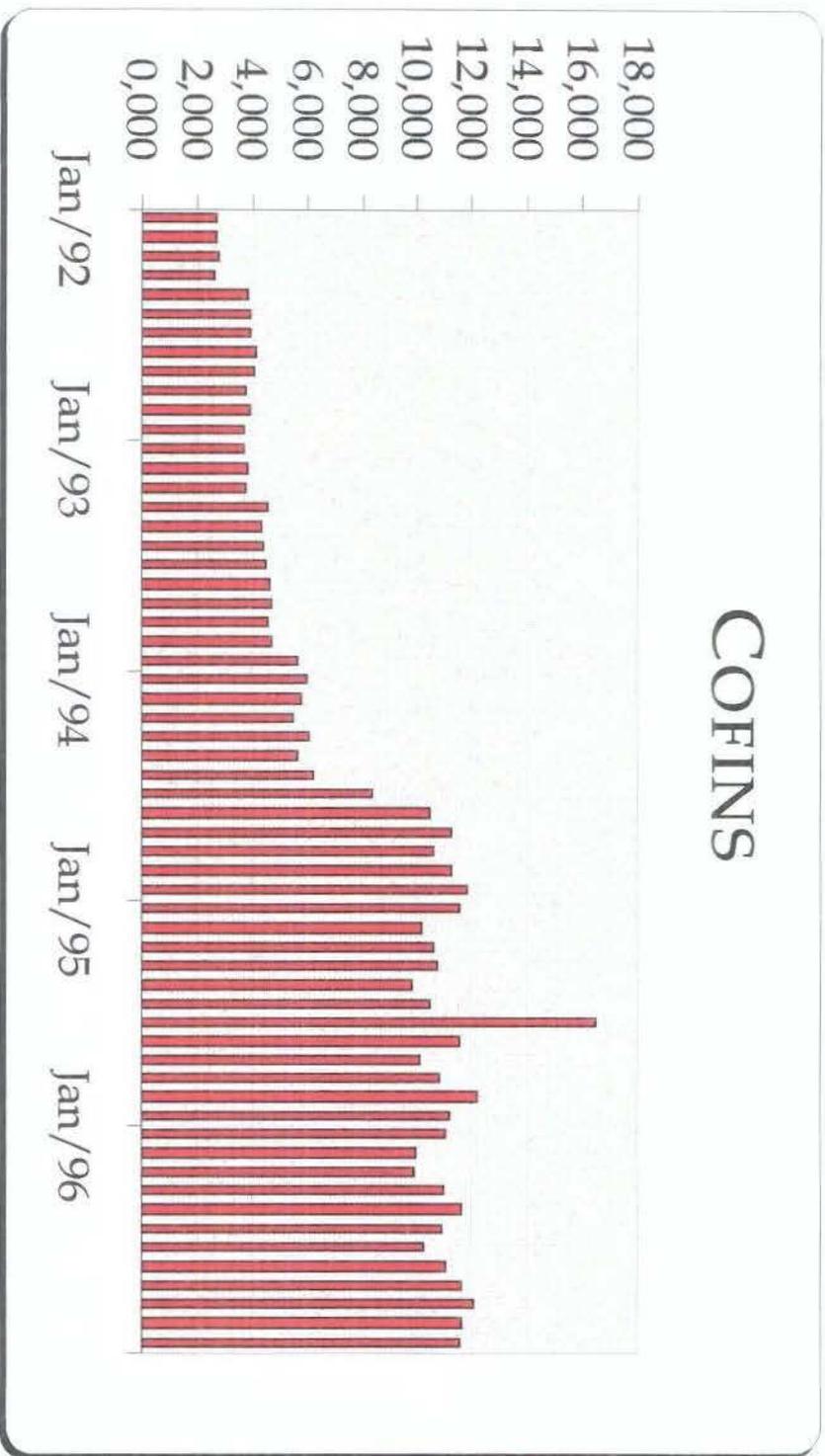
IR - FONTE



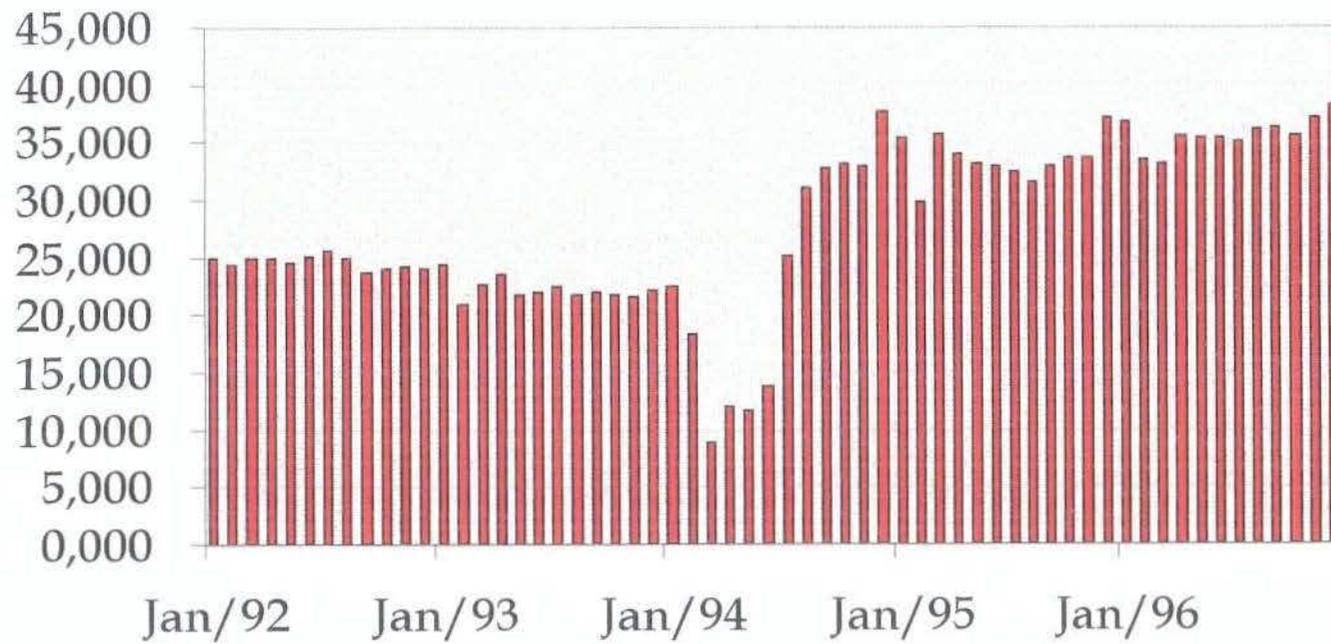
IPI



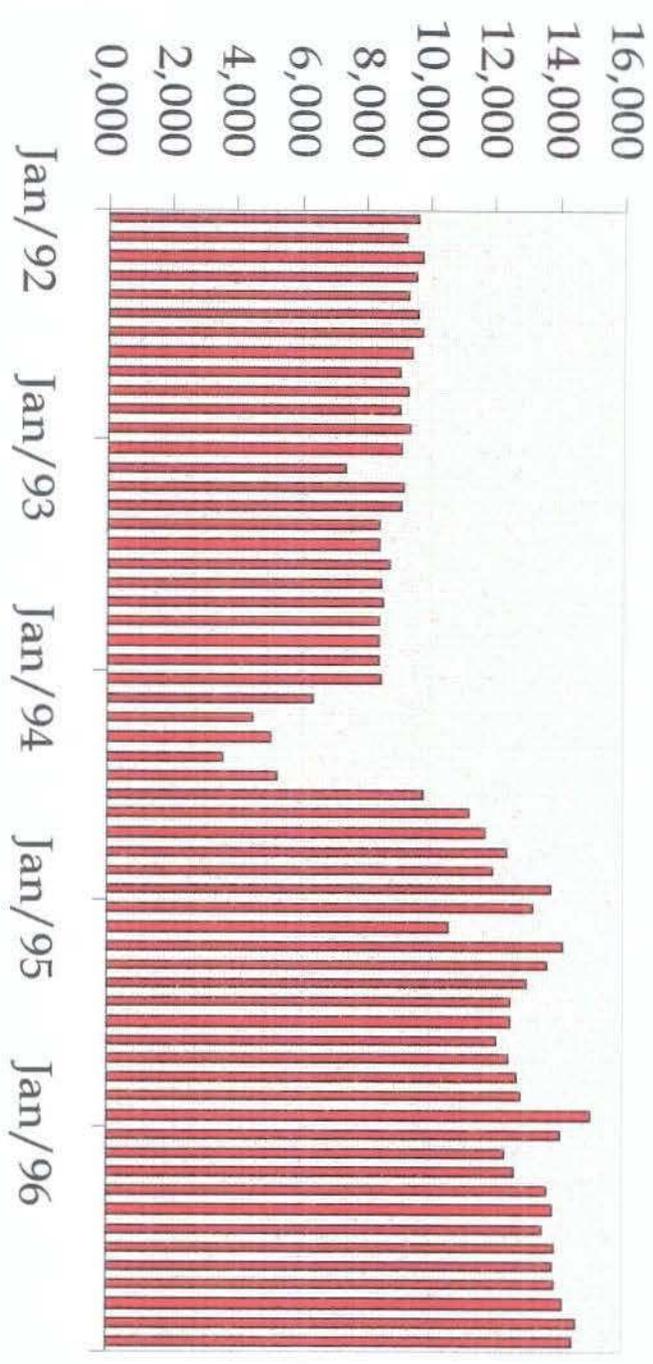
COFINS



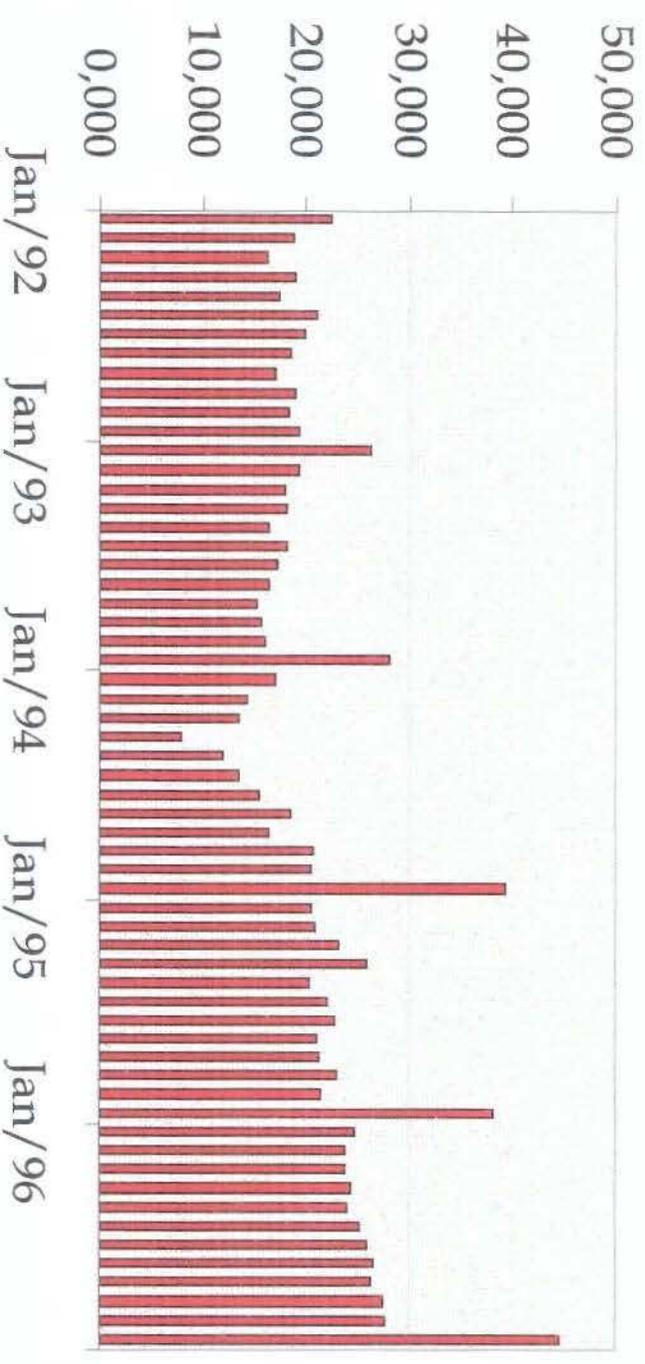
ICMS/BRASIL



ICMS/SP

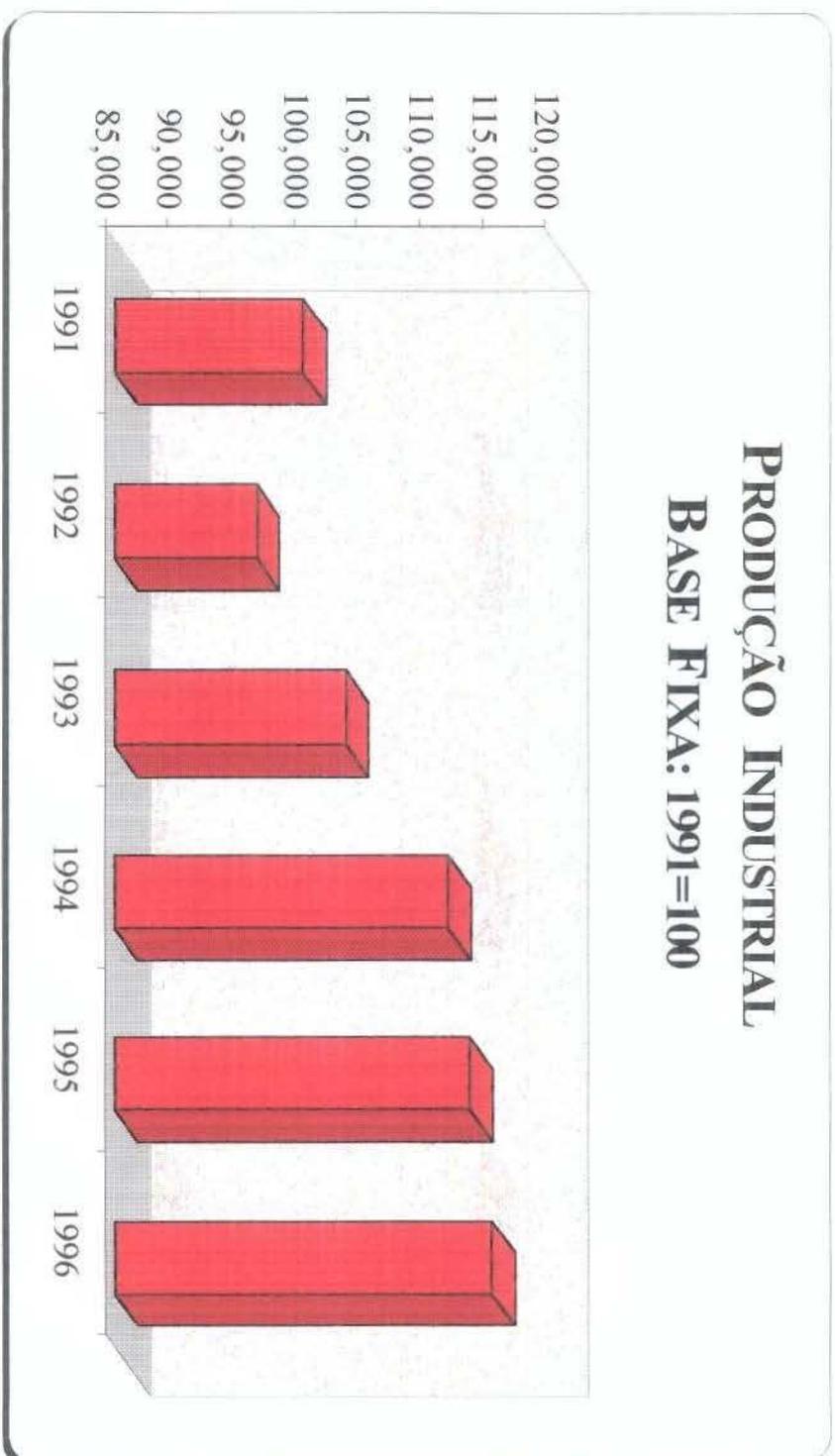


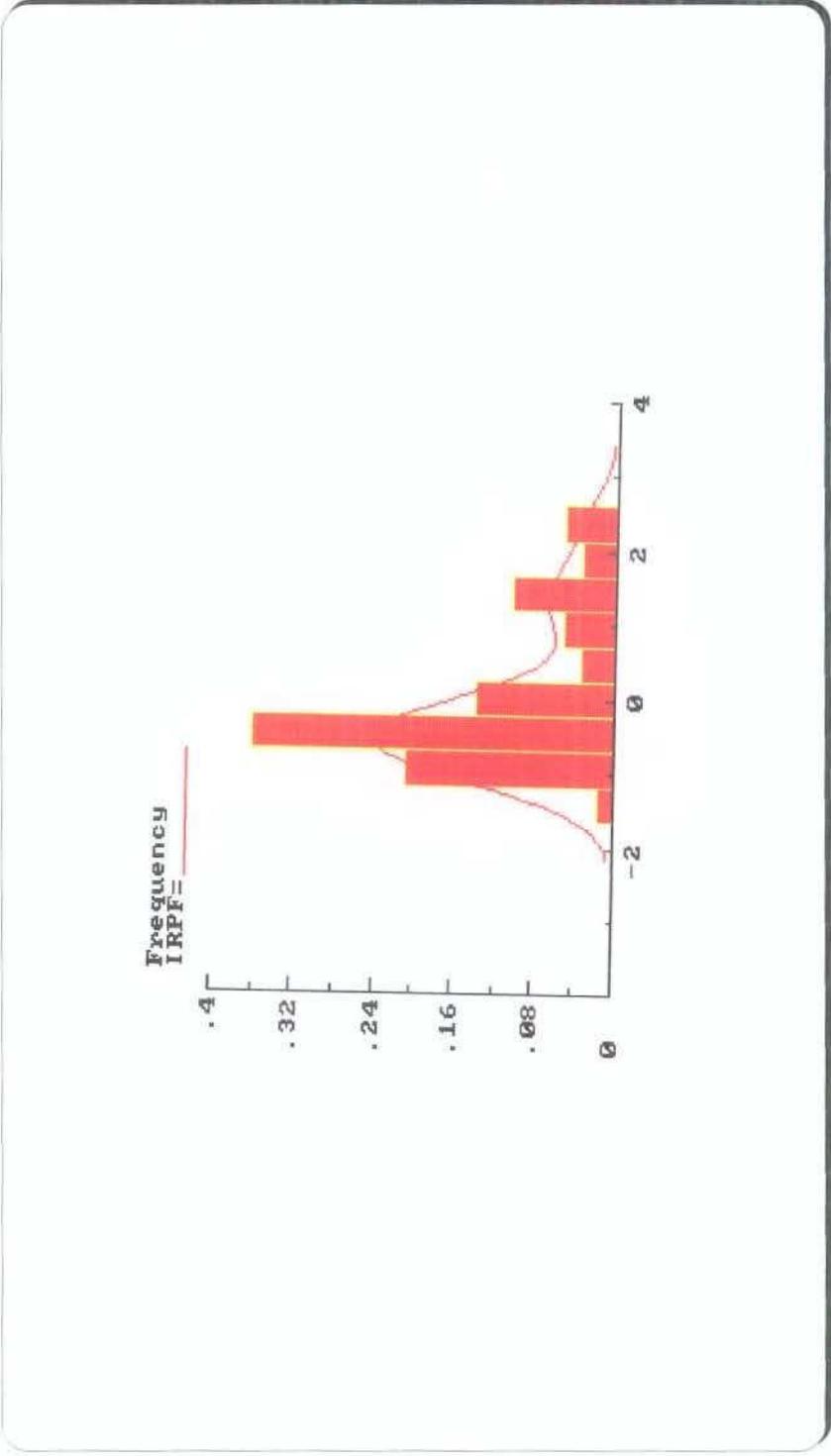
PREVIDÊNCIA SOCIAL

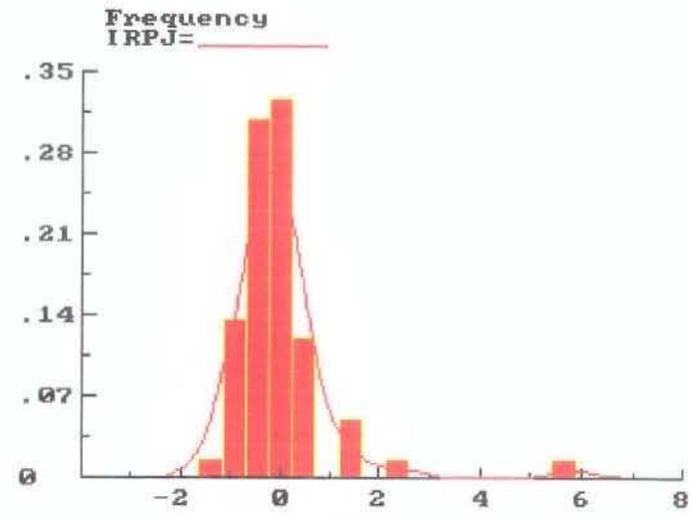


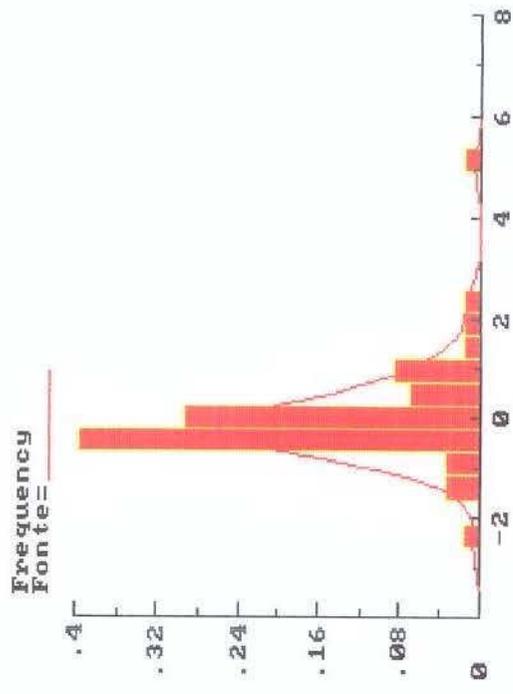
PRODUÇÃO INDUSTRIAL

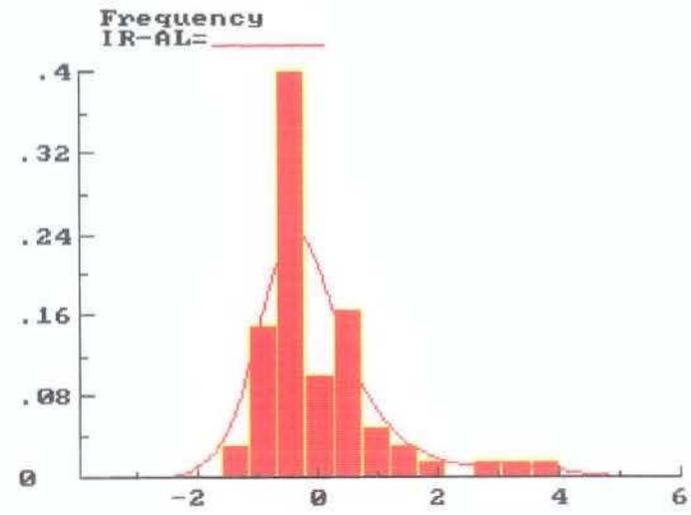
BASE FIXA: 1991=100

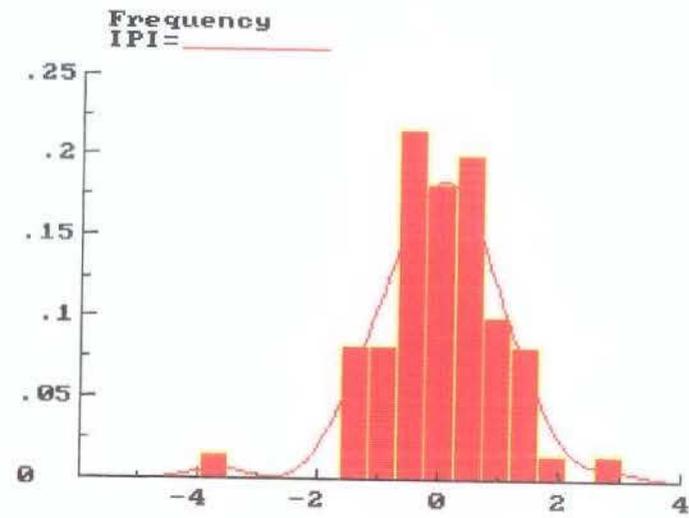


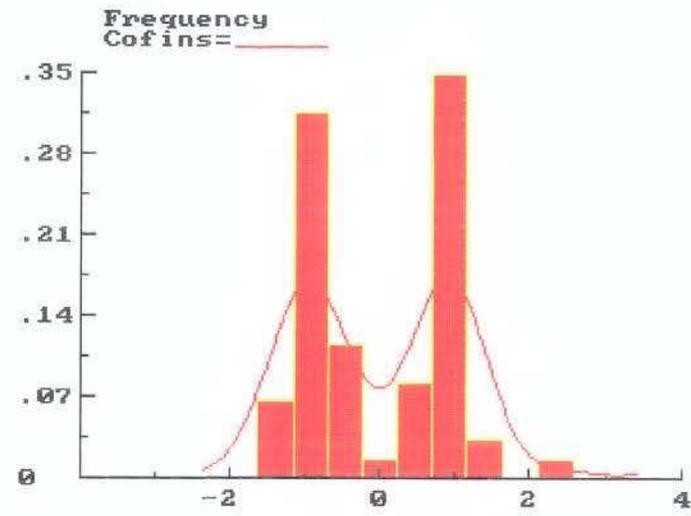


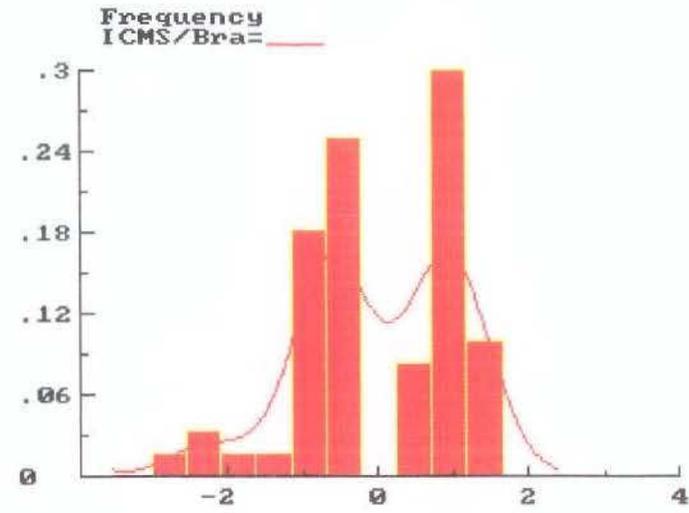


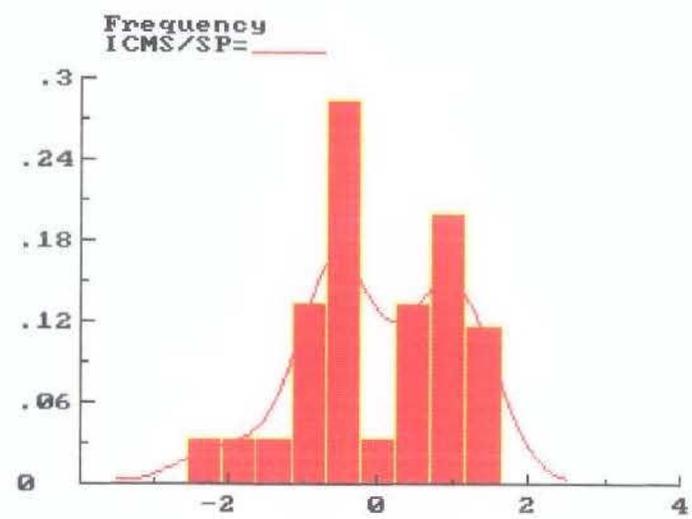


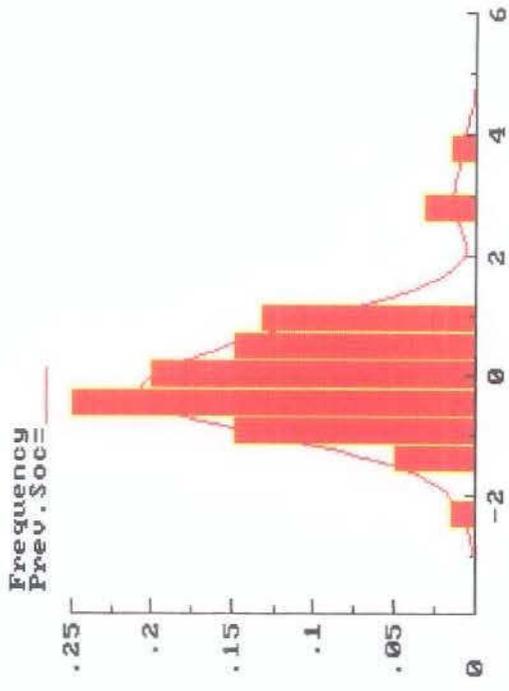


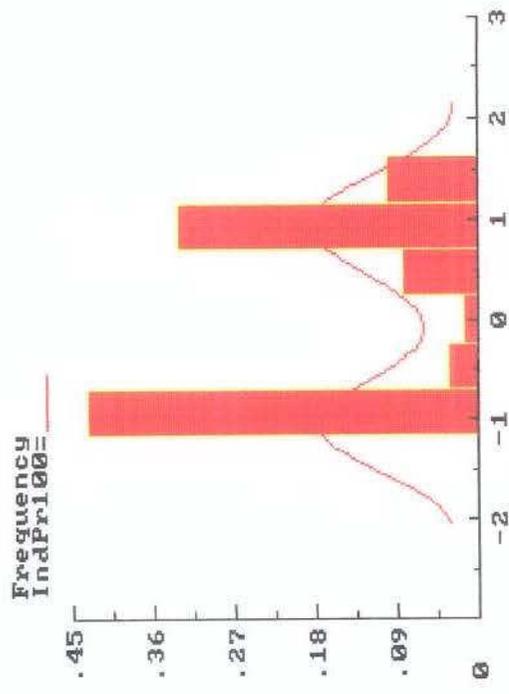


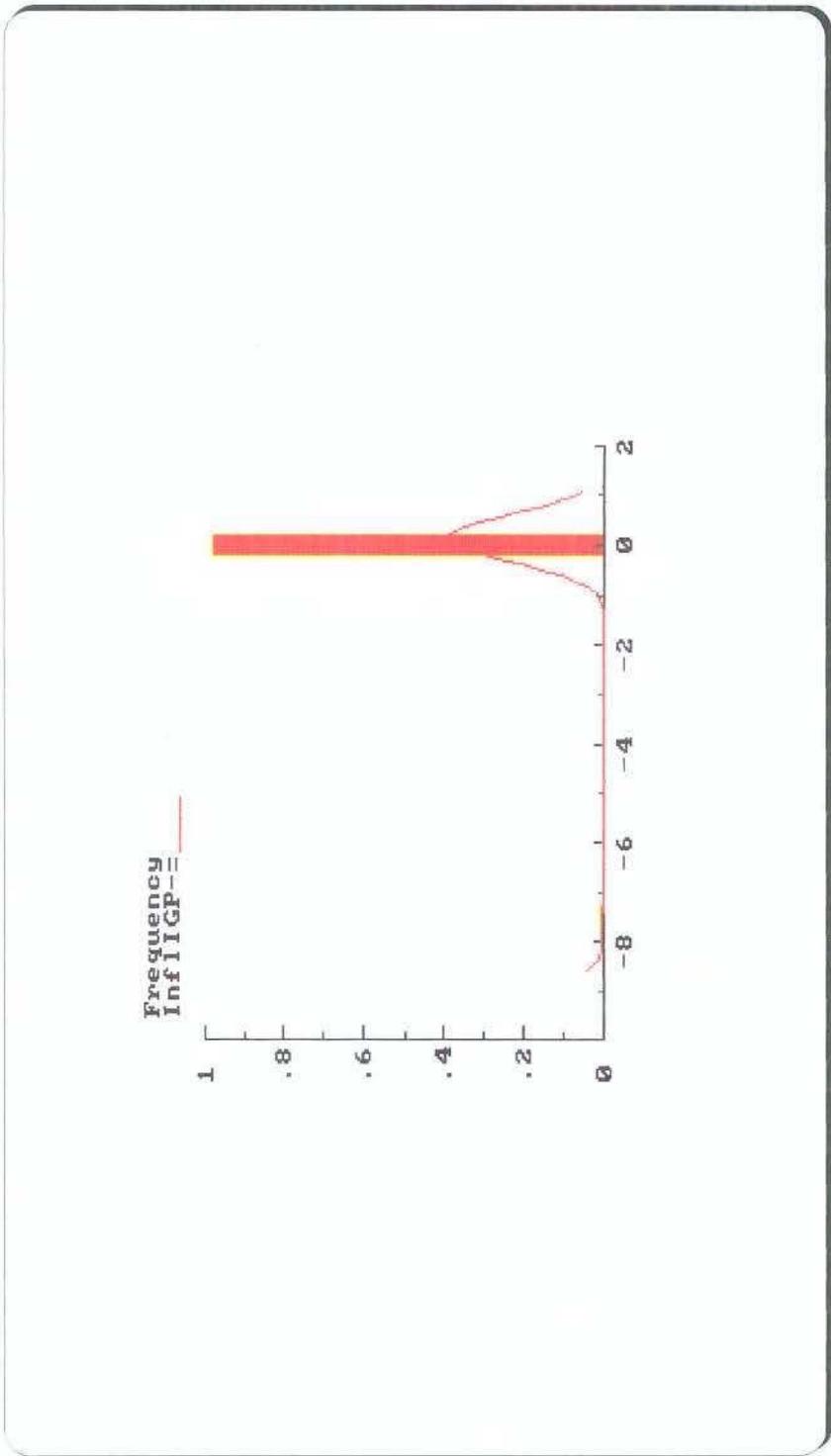












BIBLIOGRAFIA

- ABDALLA, M. (1996). Direito Tributário. Belo Horizonte. Biblioteca da Faculdade de Direito da UFMG. Livraria Del Rey Editora Ltda.
- BACHA, E.L. (1994). Plano Real: Uma Avaliação Preliminar. Rio de Janeiro. Revista do BNDES, v.1, n.1, junho.
- BARBOSA, F.H. (1987). Ensaio sobre Inflação e Indexação. Rio de Janeiro. Ensaio Econômico da EPGE. Editora da Fundação Getúlio Vargas.
- BECKER, A.A. (1969). Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo. Editora Saraiva. 12ª ed.
- BRITO, E.V. & YSHIKO, J. & ESPADA, M.L. & NEVES, S. (1996). Imposto de Renda das Pessoas Físicas. São Paulo. Frase Editora.
- CARTA dos Deveres dos Contribuintes (1993). Brasília. Ministério da Previdência Social.
- CASSONE, V. (1991). Direito Tributário. São Paulo. Editora Atlas S.A.
- CHIANG, A.C. (1982). Fundamental Methods of Mathematical Economics. New York. Mc Graw-Hill Book Company.
- CÓDIGO Tributário Nacional. (1996). São Paulo. Editora Saraiva, 2ª ed.
- CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. (1996). São Paulo. Editora Saraiva, 13ª ed.
-

- COUTINHO, M.C. (1996). *Brazilian Tax Structure: Federalism and Inflation*. London. Institute of Latin American Studies.
- FALCÃO, A.A. (1964). *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro. Edições Financeiras.
- GUJARATI, D.N. (1993). *Basic Econometrics*. New York. Mc Graw-Hill, Inc.
- HIGUSHI, H. & HIGUSHI, F.H. (1995). *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo. Editora Atlas.
- HOFFMANN, R. & VIEIRA, S. (1987). *Análise de Regressão - Uma Introdução à Econometria*. São Paulo. Editora Hucitec.
- LATORRACA, N. (1995). *Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo. Editora Atlas.
- MARFÁN, M. (1986). *La Política Fiscal Macroeconómica*. In: Cortázar, R. *Políticas macroeconómicas - una perspectiva latinoamericana*. Santiago de Chile. Corporación de Investigaciones Económicas para Latinoamérica.
- NAKANE, M.I. (1994). *Testes de Exogeneidade Fraca e de Superexogeneidade para a Demanda por Moeda no Brasil*. Rio de Janeiro. BNDES. Departamento de Relações Internacionais.
- OLIVERA, J. (1967). *Money, Prices and Fiscal Lags: A Note on the Dynamics of Inflation*. *Quarterly Review*. Banca Nazionale del Lavoro, setembro.
-

PLANO de Custeio da Previdência Social: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1992, e Decreto nº 622, de 21 de julho de 1992, com alterações até 30-4-95. (1995). Brasília. Ministério da Previdência e Assistência Social, 4ª ed.

REGULAMENTO do ICMS do Estado de São Paulo. Decreto nº 33.118, de 14 de Março de 1991. (1996). São Paulo. Editora Resenha Tributária.

REGULAMENTO do Imposto de Renda para 1995. Decreto nº 1.041, de 11 de Janeiro de 1994. (1995). São Paulo. Editora Resenha Tributária.

REGULAMENTO do Imposto sobre Produtos Industrializados. Decreto nº 87.981, de 23 de Dezembro de 1982. (1995). São Paulo. Editora Resenha Tributária.

SACHS, J. & LARRAIN, F. (1995). Macroeconomia. São Paulo. Makron Books.

SIMONSEN, M.H. (1995). 30 Anos de Indexação. Rio de Janeiro. Editora da Fundação Getúlio Vargas.

SOUSA, R.G. (1964). Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro. Edições Financeiras. 2ª ed.

_____ (1950). Estudos de Direito Tributário. São Paulo. Editora Saraiva.

TABELA de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. (1993). São Paulo. Editora Resenha Tributária.

TANZI, V. (1980). Inflation and the Personal Income Tax: an international perspective. Cambridge. Cambridge University Press.
