



**UNICAMP**

---

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS**

**Instituto de Economia**

# **Sistema Tributário Brasileiro: Os problemas e o alcance das propostas de reforma**

**Marcelo Pereira Introíni**

Campinas

2011



**Marcelo Pereira Introíni**

# Sistema Tributário Brasileiro: Os problemas e o alcance das propostas de reforma

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Graduação do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas, sob orientação do Prof. Dr. Francisco Luiz C. Lopreato.

Campinas  
2011

Campinas  
2011

INTROÍNI, Marcelo Pereira. **Sistema Tributário Brasileiro**: Os problemas e o alcance das propostas de reforma. 2011. 96 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Instituto de Economia. Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2011.

## RESUMO

O trabalho presente busca analisar a construção histórica do sistema tributário brasileiro, desde a década de sessenta, levantando os principais problemas que foram se constituindo ao longo das diversas conjunturas que compõe este percurso. O objetivo é comparar tais problemas às soluções contidas nas propostas de reforma tributária da década de 2000, a fim de verificar se elas cumpririam o papel de reformar a estrutura tributária com eficácia, caso fossem aprovadas e entrassem em vigor. Para esta análise, foram escolhidas propostas relevantes, que tiveram alto grau de exposição na mídia, como a proposta de emenda constitucional n. 233, apresentada pelo governo federal, no início de 2008.

Palavras-chave: Sistema tributário, Propostas de Reforma Tributária, Regressividade, política tributária, disputa política.

## ABSTRACT

This study seeks to analyze the historical construction of the Brazilian tax system, trying to find out the key issues that have being constituted through the numerous junctures that compose this rote, since the sixties. The main objective is to compare these problems to the solutions contained in the tax reform's proposals of the 2000s, in order to verify whether they would fulfill the role of reforming the tax structure effectively if they were approved and applied. For this analyze, the relevant proposals, which had a high degree of media exposure, were selected, as the constitutional amendment proposal n. 233, presented by the federal government in early 2008.

Palavras-chave: Tax System, tax reform's proposals, regressive taxes, taxation policy, politics dispute.

## **FIGURAS**

<b>Figura 1</b> - Crescimento da Economia e IGP-DI de 1961 a 1968.....	16
<b>Figura II</b> - Evolução Histórica da Carga Tributária no Brasil.....	22
<b>Figura III</b> – Tributação por Base de Incidência geral.....	30
<b>Figura IV</b> - Déficit da Balança Comercial nos anos 90.....	35
<b>Figura V</b> - Carga Tributária do Brasil e de Países Desenvolvidos e em desenvolvimento, em 2005.....	40
<b>Figura VI</b> – Carga Tributária por esfera competente.....	41
<b>Figura VII</b> – Horas gastas com pagamento dos impostos básicos.....	73

## **TABELAS**

**Tabela I** - Impostos existentes antes e depois da Reforma de 1966.....8

**Tabela II** - Impostos e Partilhas definidos pela Constituição-88.....27

**Tabela III** – Incidência Tributária sobre Alimentação no Domicílio, Medicamentos e Vestuário, por faixa de renda.....46

**Tabela IV** – Arrecadação por Base de Incidência.....48.

**Tabela V** – Previsão da Distribuição de Recursos pela Política de Desenvolvimento Regional.....56

**Tabela VI** – Modelo tributário vigente sem a PEC 233/2008 em vigor .....57

**Tabela VII** – Nova estrutura tributária, proposta pela PEC 233/2008.....58

# SUMÁRIO

## INTRODUÇÃO.....2

<b>1. CAPÍTULO I: A Reforma Tributária dos anos 60</b>	
a. Contexto e Reforma Tributária.....	3
b. Resultados da Reforma dos anos 60.....	14
<b>2. CAPÍTULO II: Da Reforma de 66 à Constituição de 88</b>	
a. Período Pré-Constituição.....	17
b. Constituição de 88: Alterações na legislação Tributária.....	25
<b>3. CAPÍTULO III: Evolução do Sistema Tributário na década de 90 e início dos anos 2000</b>	
a. O Panorama do Sistema Tributário Brasileiro no período pós-1993.....	32
b. Conseqüências para a Estrutura Tributária durante os 90 e início dos anos 2000.....	39
<b>4. CAPÍTULO IV: Proposta de Reforma Tributária do governo de 2008 (PEC 233/2008)</b>	
a. Apresentação.....	50
i. Simplificação dos Tributos Federais.....	51
ii. Fim da Guerra Fiscal e Simplificação do ICMS.....	52
iii. Desoneração da Folha Salarial.....	53
iv. Desoneração dos Investimentos.....	54
v. Desoneração da Cesta Básica.....	54
vi. Correção das Distorções do Sistema Tributário.....	54
vii. Aperfeiçoamento da Política de Desenvolvimento Regional.....	55
viii. Mudanças no Sistema de Partilhas.....	56
ix. Aprimoramento das Relações Federativas.....	59
b. Análise da Proposta de Reforma Tributária do governo federal (PEC 233/2008).....	60
i. Extinção de Contribuições Sociais e Criação do IVA-F.....	61
ii. Alterações relativas ao ICMS.....	63
iii. Desoneração da Folha de Pagamento.....	63
iv. Mudanças no Sistema de Partilhas.....	64
v. Aperfeiçoamento das Políticas Regionais.....	64
vi. Conclusões.....	65

5. <b>CAPÍTULO V: Propostas de Reforma Tributária alternativas</b>	
a. Apresentação.....	68
b. Análise das Propostas.....	76
6. <b>CONCLUSÃO</b> .....	79
7. <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	83



## **Introdução**

---

Este trabalho realizará uma análise do Sistema Tributário Brasileiro sob perspectiva histórica, com intuito de levantar os principais problemas que advieram desde a montagem de uma estrutura de caráter mais organizado, na década de 1960. A partir desta análise, pretende-se verificar se algumas das propostas de reforma tributária que vieram à público durante a década de 2000 resolveriam tais problemas de forma substancial, caso fossem adotadas.

Como se sabe, a discussão do assunto tomou o formato de uma avalanche de críticas direcionadas à alta carga tributária brasileira, o que, de certa forma, provoca algo como uma inquietação no autor deste trabalho. O Sistema Tributário Brasileiro envolve, certamente, uma série de outros elementos que estão escondidos sob a crítica única em relação ao montante pago em tributos pela população brasileira, tomada como um ator singular envolvido no tema. O que ocorre, na realidade, é a presença de uma gama variada de atores, cada qual com interesses distintos e conflitantes, que alimentam as disputas políticas travadas por trás da montagem de uma determinada estrutura tributária.

Ao recorrer à história para levantar os problemas do Sistema Tributário e, depois, analisar as soluções propostas a estes problemas, o trabalho aplica esforços para entender a composição dos interesses destes atores, bem como a forma como se colocam tais interesses nas propostas de reforma tributária. A intenção é qualificar o debate, oferecendo suporte para compreender as relações de força intrínsecas ao tema, abandonando, possivelmente, o discurso dominante de que a medida mais urgente é transformar o sistema tributário em um instrumento de alcance mais restrito e de funcionamento mais simples.

# Capítulo I: A Reforma Tributária dos anos 60

---

## 1.1 – Contexto e Reforma Tributária

O primeiro Sistema Tributário efetivamente organizado no Brasil remonta à década de 1960, quando foi feita aquela que Ricardo Varsano considera a mais importante reforma do século XX no país – a Reforma Tributária de 66 (Barbosa, 2002). A organização deste novo sistema de arrecadação de tributos se insere num contexto muito peculiar, que deve ser levado em conta para entendê-lo e, assim, será brevemente discutido, em seguida.

O país experimentava, no início dos anos 60, taxas de inflação crescentes, apesar dos resultados ainda satisfatórios da economia. Em 1961, o Produto Interno Bruto havia crescido 8,6%, acompanhado de uma taxa de inflação de 33,2%<sup>1</sup> (Gremaud; Vasconcellos; Toneto Jr., 2007) - um patamar preocupante quando se compara à medição do ano anterior, que já alcançara 30,5%. No ano seguinte, observa-se a deterioração das condições macroeconômicas e a deflagração de uma possível crise. É lançado, em 1962, o Plano Trienal, que objetivava combater o crescimento inflacionário e promover um crescimento próximo de 7% da economia naquele ano. Inspirada pela teoria monetarista, a estratégia era impor uma contração monetária, já que fora diagnosticado que a causa do aumento de preços seria excesso de demanda (Oliveira, 2009). Em 1962, o crescimento econômico alcançou 6,6% - valor próximo à meta estipulada - mas a inflação elevou-se para 49,4%<sup>2</sup>. No ano seguinte, contudo, evidenciou-se que o plano de recuperação não havia completado sua incumbência – o crescimento do Produto Interno Bruto foi somente de 0,6%, com elevação da inflação para 72,8%<sup>3</sup> (Gremaud; Vasconcellos; Toneto Jr., 2007).

---

<sup>1</sup> IGP-DI (Índice Geral de Preços - Disponibilidade Interna, isto é, considerando as variações de preços que afetam diretamente as atividades econômicas localizadas em território brasileiro). Este índice é medido pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e foi criado em 1944.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Idem.

O cenário político também era um obstáculo para que a crise econômica fosse evitada. Já em 1961, Jânio Quadros havia renunciado depois de oito meses de ter assumido a Presidência da República, antecipando uma crise política que havia colaborado para a queda dos níveis de investimento no país. Seu sucessor, João Goulart, enfrentaria graves dificuldades para assumir e, posteriormente, grandes problemas de desgaste político, não conseguindo constituir uma base forte para governar o país com o mínimo de condições favoráveis. Uma evidência deste panorama adverso é a mudança para o regime parlamentarista, que sobreviveria pouco menos de quinze meses, retirando poderes do presidente. A freqüente necessidade de troca de ministros colaborava com a imprevisibilidade do cálculo econômico por parte do empresariado e conseqüente redução dos investimentos. O ambiente instável culminou, em 1964, no golpe de Estado que derrubou João Goulart do poder, promovido por militares e setores sociais mais conservadores. Ratificava-se, naquele momento, a crise do populismo, que trouxe à superfície os conflitos políticos que resultavam da ameaça de transformações mais ousadas, como a reforma agrária pretendida por Goulart. Esta reforma pode ser vista, justamente, como um dos motivos para o isolamento político do ex-presidente, derrubado do poder.

Em 1964, a economia acelerou-se levemente – alcançou 3,4% de crescimento. Entretanto, a inflação tornou-se uma preocupação urgente: a sua projeção, com base nos resultados do primeiro trimestre, alcançou a temerária casa dos três dígitos – mais de 100%. Contudo, o patamar atingido pela inflação real foi inferior, 91,8%<sup>4</sup>, ainda que muito alto e em ritmo de crescimento (Oliveira, 1991).

Para Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr. (2007), além da instabilidade política, havia um fator estrutural endógeno dentre as causas da inflação, típico de uma economia industrial capitalista. O Plano de Metas organizado por Juscelino Kubitschek, a partir de 1956, representara um volume enorme de investimentos que acabara por gerar excesso da capacidade produtiva. A crise dos 60 vem, assim, na forma de desaceleração dos investimentos em bens de capital, o que tem reflexos em toda a economia, trazendo dificuldades fiscais para o Estado. Para a retomada dos investimentos, seriam necessárias reformas institucionais para garantir mecanismos de financiamento do setor público e privado. Oliveira (1991, p.43-44) explicita que o déficit público, a expansão enorme do crédito ao setor privado e os “demagógicos” aumentos

---

<sup>4</sup> Idem.

salariais, que superavam os aumentos de produtividade, foram identificados, no período, como fatores que criaram e alimentavam a aceleração da inflação. Sem uma reforma que desse fôlego aos meios de financiamento estatais, seria impossível, desta forma, ter o Estado como condutor do processo de desenvolvimento.

A leitura do governo militar, no entanto, era a de que a inflação tinha como principal motivo a emissão desenfreada de moeda para financiar o déficit público gerado na década de 1950.

Neste contexto, a estratégia traçada pelo governo federal, sob o comando de Castello Branco, passava pela imposição de um novo plano econômico para combater a crise – o PAEG (Plano de Ação Econômica do Governo) -, usufruindo do caráter autoritário do regime para enfiar goela abaixo medidas de cunho restritivo. Para combater o processo inflacionário, estabelecem-se instrumentos para eliminar o excesso de demanda, a começar pela redução do déficit público, via aumento de tarifas públicas, corte de investimentos de curto prazo e de subsídios a empresas públicas. Ademais, o governo promove aperto da concessão de crédito, com aumento de taxas de juros, restringindo empréstimos provenientes do Banco do Brasil, estabelecendo maior controle sobre a expansão de meios de pagamentos e elevando o encaixe dos bancos privados de 22% a 25%<sup>5</sup> (Oliveira, 1991). Além disso, praticou-se política de arrocho salarial, introduzindo nova fórmula de cálculo de reajustes, que não mais ultrapassavam os índices inflacionários (Kerecki; Santos, 2009). Para libertar-se do efeito corrosivo que a inflação tinha sobre o financiamento obtido pelo Estado, criou-se, em 1964, as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional<sup>6</sup> (ORTN) que, já em 1966, compunham metade do financiamento do Setor Público (Oliveira, 1991).

Uma segunda frente de ação é posta em prática e se refere às Reformas Institucionais do PAEG: Reforma Monetária-Financeira, Reforma do Setor Externo e Reforma Tributária. Propunha-se, com a realização dessas reformas, criar novos meios de financiamento do Estado, reduzindo a necessidade de emissão monetária e proporcionando condições favoráveis ao combate da inflação e à retomada do crescimento.

---

<sup>5</sup> OLIVEIRA (1991, p. 44).

<sup>6</sup> Lei 4.357, de 1964.

Como deixado explícito no início desta seção, Ricardo Varsano considera a Reforma Tributária embutida no PAEG a mais importante reforma do século XX no Brasil. O autor argumenta que qualquer modelo anterior de Sistema Tributário àquele criado em meados dos anos 60 constituía um mero conjunto de arrecadações, sem qualquer propósito econômico. O autor diz, ainda, que a situação anterior à nova estrutura tributária era “caótica, com incidências meramente formais, desvinculadas dos fatos econômicos”.

Em suma, o PAEG não é desenhado com o único escopo de reduzir a inflação através da contenção da Demanda Agregada, mas com a intenção mais abrangente de reestruturar o sistema de financiamento do Setor Público e Privado, que havia se tornado desproporcional em relação ao tamanho dos papéis que tinham assumido após o Plano de Metas.

Desde então, o Estado brasileiro passara a desempenhar uma função muito distinta daquela que desempenhava anteriormente. Seu papel na condução do crescimento econômico havia aumentado em alto grau e, segundo Oliveira (1991, p.36-37), as ferramentas institucionais que tinha em mãos para executar políticas fiscais passaram a ser inadequadas para este novo encargo. A reforma tributária vem, deste modo, de forma inadiável, para se moldar às novas “contingências” do sistema. Em outras palavras, o Plano de Metas havia consumido de forma derradeira a funcionalidade do Sistema Tributário vigente até então, criado em 1946. Era preciso criar novas bases de financiamento, constituindo suportes para este novo patamar de desenvolvimento econômico.

Como objetivos da reforma, expressos também nos textos relativos a ela, Oliveira levanta:

1. Aumento da captação de recursos financeiros para o Estado;
2. Transformação do Sistema Tributário Nacional numa poderosa arma capaz de impulsionar, promover e orientar o processo de acumulação;
3. Atenuação do Sistema para amenizar desigualdades regionais;
4. Transformação do Sistema em um modelo mais progressivo, tributando de forma mais pesada os indivíduos com maior renda.

Varsano (1996, p.8) completa, indicando que o novo Sistema Tributário buscava, ainda, rever a repartição de renda entre as três esferas governamentais, em prol da União. O autor ainda ressalta que, dentre os claros mecanismos de promoção do crescimento econômico a serem

postos em prática pela estrutura tributária recém-montada, estava a tentativa de facilitar a capitalização das empresas, estimulando o aumento dos níveis de investimento.

Para o alcance desses objetivos, foram designadas as seguintes alterações a serem efetuadas:

1. Tornar o Sistema Tributário mais racional, aprimorar a arrecadação e generalizar alguns tributos;
2. Centralizar na União a decisão relativa à aplicação de recursos apropriados pelos Estados e Municípios, a fim de compatibilizar a utilização do montante arrecadado com os objetivos maiores da reforma.

Uma primeira e importante atitude foi remodelar ou eliminar vários impostos que eram apresentados de modo muito confuso pela legislação até então vigente. Em vários casos, suas competências e os fatos geradores de suas respectivas tributações não eram bem definidos. Conforme se observa na tabela I, a alteração da estrutura de impostos foi um dos mecanismos utilizados para alterar o peso das esferas de governo na arrecadação e racionalizar a tributação. Houve reorganização da competência dos impostos existentes. A União passou a ser responsável por dez deles, os Estados e Municípios por dois impostos cada. É notável que os Municípios e, principalmente, os Estados perderam espaço na arrecadação do novo Sistema Tributário:

**Tabela I: Impostos existentes antes e depois da Reforma de 1966**

	<b>Pré Reforma - 66</b>	<b>Pós - Reforma - 66</b>
<b>União</b>	Importações Renda Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica Minerais Consumo Selos	Importações Renda Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica Minerais  Exportações Propriedade Territorial Rural Operações Financeiras Transporte e Comunicações Produtos Industrializados
<b>Estados</b>	Transmissão de Propriedade <i>causa mortis</i> Vendas e Consignações Selo Exportações	Transmissão de Bens e Imóveis Circulação de Mercadorias
<b>Municípios</b>	Propriedade Territorial Rural e Urbano Indústrias e Profissões Diversões Públicas Transmissão de Propriedade Imobiliária <i>inter vivos</i> Licenças Selo	Propriedade Territorial Urbana Serviços de qualquer Natureza

Fonte: Elaboração Própria.

Para entender estas alterações, algumas considerações são importantes. O recém-criado Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) incidiria sobre parte da base de tributação do extinto Imposto sobre Indústrias e Profissões, cobrado sobre diferentes ramos industriais, sob a forma de taxas fixas, com competência municipal. Para compensar as perdas incorridas pela esfera municipal em função da extinção deste imposto, os municípios passaram a ter direito a uma parcela da arrecadação do também recém-criado ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), a ser repassada pelos estados, responsáveis por este tributo.

A criação do ICM, em substituição ao antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) é de fundamental importância no período da reforma tributária tratada. Juntamente com a criação do IPI (imposto sobre Produtos Industrializados), que ocupou o lugar do Imposto sobre Consumo, o ICM representou uma grande inovação em matéria de ferramenta tributária, uma vez que seu formato de tributação não era em forma de cascata, que onerava as diversas etapas do processo produtivo. Os novos tributos incidiam sobre o valor adicionado pelo processo produtivo, não contabilizando com duplicidade as colaborações dadas por cada fase de produção.

Com este novo formato, o empresariado passou a desempenhar papel de fiscal da política tributária, uma vez que, para ter um desconto sobre os tributos devidos a uma etapa da produção, o empresário deveria comprovar a entrada de um insumo, que geraria um crédito de ICM ou de IPI. Este modelo existia, até então, somente na França e era considerado, à época, uma admirável modernização da legislação tributária brasileira (Neto; Rückert, 1991).

Foram criados, ainda, os impostos abaixo destacados:

1. Imposto sobre Operações Financeiras (*Isof*), que pode também ser considerado substituto do antigo Imposto sobre Selos. O *Isof* passou a incidir sobre operações de crédito e de seguro, constituindo-se instrumento de política monetária, à medida que permitia ao governo ter certa influência sobre a base monetária;
2. Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações, nascidos como parte do Imposto sobre Indústrias e Profissões e utilizado para formar fundo de investimento em transportes;

A reforma da década de 1960 também promoveu alterações significativas na participação das três esferas governamentais no Sistema Tributário Nacional. Devido às circunstâncias políticas, o que se viu foi a centralização de atribuições e das receitas arrecadadas. A justificativa para este movimento foi a adequação do novo sistema aos propósitos estabelecidos antes da reforma – a coordenação da política tributária seria muito mais efetiva, precisa e organizada se a União detivesse todo o controle sobre ela. Neste contexto, buscou-se, logo de início, eliminar as confusões oriundas de uma desorganização coordenativa. A Emenda Constitucional nº 18<sup>7</sup>, trouxe avanços neste sentido, eliminando a possibilidade da realização de decretos de tributos pelas três esferas de governo. Mesmo a União ficou impossibilitada de criar tributos não previstos na Constituição, rigidez que foi revogada com a Constituição de 67, que concedeu à União poder para instituir novos tributos sem a necessidade de dividir suas respectivas arrecadações com os Estados e Municípios (Oliveira, 1991, p. 56).

A isso se seguiu a retirada de poder dos Estados de estabelecer as alíquotas do ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) de forma independente. A definição desta alíquota

---

<sup>7</sup> Emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965.

passou a ser condicionada pela aprovação do Senado Federal. Os Estados não podiam, ademais, definir alíquotas condicionadas a cada caso particular de tributação, isto é, diferenciar contribuintes ao tributá-los mais ou menos pesadamente, de acordo com interesses em estimular determinados ramos de atividades. Essas medidas contribuíram para aliviar a guerra fiscal que acabava por prejudicar o desenvolvimento econômico de unidades da federação que não eram capazes de oferecer as mesmas benesses que as unidades mais ricas.

Dadas a criação e a supressão de alguns tributos e a redistribuição da competência dos impostos às três esferas governamentais, algumas atitudes foram tomadas com o intuito de fazer com que o novo Sistema Tributário atendesse, de fato, às necessidades expostas anteriormente, como aumento da arrecadação, alívio das desigualdades regionais e sociais, criação de mecanismos de acumulação, combate à aceleração da inflação e adoção de novas fontes de financiamento do Estado, através do estímulo ao crescimento do mercado de capitais financeiros.

Dentre as medidas que se referem ao aumento da arrecadação tributária, uma das importantes frentes de ação foi o refinamento da fiscalização, obtido, principalmente, por meio da criação do sistema de partilha composto pelo Fundo de Participação dos Estados e pelo Fundo de Participação dos Municípios. Com este novo método de divisão dos recursos, os Estados e Municípios estavam mais do que interessados em contribuir para reduzir a evasão dos contribuintes, compartilhando com a União os custos da administração tributária. Ademais, a criação dos fundos de partilha de recursos foi essencial para estabelecer o apoio de governos e municípios a União, num contexto em que o regime autoritário não se sustentaria por longo tempo se permanecesse isolado politicamente.

Um primeiro ensaio de repartição dos recursos entre as esferas de governo havia sido instituído na Carta de Reforma Tributária de 1946, mas o sistema, que englobava repasse de percentuais do Imposto sobre Consumo e Imposto de Renda, ainda era muito incipiente.

Os Fundos de Participação eram baseados na transferência de percentuais da arrecadação de dois tributos: Imposto sobre Renda (10%) e Imposto sobre Produtos Industrializados (20%). O Fundo de Participação dos Municípios era apoiado num critério simples: o tamanho da população. Até 1967, entretanto, a partilha excluía as capitais. Neste ano, o Ato Complementar nº 35 as incluiu no sistema de transferência, reservando-lhes 10% dos recursos. O Fundo de

Participação dos Estados, por sua vez, destinava 95% dos recursos segundo critérios relativos ao tamanho da população e ao inverso da renda *per capita*.

A configuração de um sistema de partilha da arrecadação tributária mais consistente atuou como uma contrapartida à concentração de receitas na esfera federal, já que permitiu compensar parte das perdas que as duas esferas inferiores de governo haviam incorrido. Além disso, o sistema concedia à União mais um instrumento de controle sobre a arrecadação tributária, designando-a para políticas específicas mesmo quando transferida pela esfera federal, uma vez que grande parte dos recursos repassados pela União eram acompanhados de vinculações a gastos pré-determinados. Segundo Lopreato (2000, p.7), “As transferências eram decisivas na manutenção do pacto federativo e controladas pelo executivo federal”. Depois do Ato Institucional número 5 (AI-5), em dezembro de 1968, as vinculações passaram a abranger parcela ainda maior dos recursos transferidos pela União.

Em suma, é importante notar que havia, simultaneamente à tendência centralizadora, também a necessidade de dotar Estados e Municípios de recursos suficientes para que o crescimento econômico fosse posto em andamento no plano regional. Esta estratégia mostrava-se compatível com a necessidade do regime militar em manter apoio das esferas subnacionais, permitindo a sobrevivência do pacto federativo.

Um dos importantes objetivos da reforma era, como visto, o alargamento da receita do Setor público. Aumentos da arrecadação foram obtidos, principalmente, através da elevação de várias alíquotas nos anos anteriores e durante a reforma tributária<sup>8</sup>, especialmente aquelas referentes à oneração de produtos industrializados<sup>9</sup>. Em 1962, a alíquota uniforme para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, por exemplo, era de 23%, sendo de 10% para as empresas concessionárias de serviços públicos e de 5% para as pessoas jurídicas civis. Em 1966, essas alíquotas já haviam crescido a 30%, 17% e 11% respectivamente.

A transformação do novo Sistema Tributário numa ferramenta de acumulação passou, por sua vez, por medidas que estimulassem o crescimento econômico. Como ressaltado por Varsano

---

<sup>8</sup> Em 1966, foi estabelecida uma cobrança adicional de 20% sobre todos os produtos para o Imposto sobre Produtos Industrializados (OLIVEIRA,1991).

<sup>9</sup> Em 1966, foi estabelecido uma cobrança adicional de 20% sobre todos os produtos para o Imposto sobre Produtos Industrializados (OLIVEIRA,1991).

(1996, p.8), abriu-se a possibilidade de obter recursos de novas fontes de financiamento, dentre as quais o mercado de capitais, até então imaturo no país. Além disso, foram designados incentivos para tornar o comércio exterior cada vez mais rentável, configurando-o como meio de aumentar a quantidade de divisas da economia brasileira.

O primeiro passo para tal foi, segundo Oliveira (1991, p. 69), a transferência da competência do imposto sobre exportações para a União, que já era responsável pelo imposto sobre importações. Este novo arranjo seria estratégico na adequação da oneração sobre o comércio internacional praticado pelo Brasil de acordo com a conjuntura global. Criou-se, ainda, uma série de incentivos às exportações de produtos manufaturados, como isenção de IPI<sup>10</sup>, ICM<sup>11</sup> e abonos de Imposto sobre as Importações de insumos<sup>12</sup>.

Em relação ao impulso dado ao desenvolvimento do mercado de capitais, já em julho de 1964, a União passou a ter o poder de emitir as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), cuja aquisição foi alvo de incentivos fiscais, abordados pela mesma lei<sup>13</sup> que as havia criado. Os incentivos passaram a existir, também, para aumentos de capitais em sociedades anônimas e aquisição de letras hipotecárias. O estímulo ao desenvolvimento do mercado financeiro não ficou restrito a estas medidas. Em 1964 foi instituída a correção monetária aos títulos financeiros, que passaram a constituir ótimas possibilidades de ganhos compensatórios das perdas com a inflação.

Dentre outros incentivos, estão:

1. Isenção do imposto da correção monetária dos bens do ativo imobilizado e dos aumentos de capital às empresas que aplicassem o dobro da alíquota do tributo, estipulada em 3%, em ORTN;
2. Nova obrigação, às empresas, de constituir um Fundo de Indenizações Trabalhistas, que deveria ser aplicado em ORTN;

---

<sup>10</sup> Lei 4.502, de 30 de Novembro de 1964.

<sup>11</sup> Constituição de 1967.

<sup>12</sup> Lei 3.244, de 1957, regulamentada em 1964, pelo Decreto nº 53.967. (Oliveira, 1991, p.69).

<sup>13</sup> Lei 4.357, de 16 de julho de 1964.

3. Abatimento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas de montantes investidos no mercado financeiro<sup>14</sup>;
4. Exclusão da tributação na fonte os rendimentos de ações de sociedades anônimas;
5. Abatimento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas os juros recebidos das letras imobiliárias;

Quanto ao uso da política tributária para reduzir as pressões inflacionárias, destaca-se, além da criação de uma nova forma de financiamento do déficit público, que representou alternativa à emissão monetária, o aumento de alíquotas de impostos, que se constituiu num importante ingrediente para contrair a demanda. Ainda assim, incentivo na forma de redução do imposto a pagar sobre o lucro foi dado às empresas que não elevassem seus preços acima de uma porcentagem pré-determinada. Por outro lado, aquelas que desrespeitassem esse limite, sofreriam penalizações, na forma de aumento dos tributos a serem pagos e restrições de crédito público.

A redução das disparidades regionais no país começa a ganhar espaço significativo na agenda do Estado somente na década de 60, com a instituição, em 1961, de incentivos fiscais às pessoas jurídicas que investissem montantes em indústrias consideradas importantes para o desenvolvimento do Nordeste brasileiro, pela Sudene (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste). Em 1963, estes benefícios são estendidos para os investimentos na região Amazônica e em 1964, para as pessoas físicas que os praticassem. Entretanto, durante a reforma tributária aqui tratada, o apoio à redução das desigualdades regionais transformou-se em esforços para dinamização de setores econômicos específicos, como o turismo, a pesca e o reflorestamento, segundo Oliveira (1991, p. 78).

Em relação à redução das desigualdades sociais, um dos instrumentos com maior potencial de alcance não foi adequadamente utilizado, segundo Oliveira (1991, p.79-82). A tributação sobre produtos industrializados, como já exposto, passou a ser baseada no valor adicionado pela produção e havia, a partir de então, uma grande margem de manobra para aplicar a ela o princípio de essencialidade, segundo o qual os bens são tributados de forma proporcional à sua essencialidade para a vida humana. Aplicado este princípio, poderia garantir-se maior grau de

---

<sup>14</sup> 20% para investimentos em títulos públicos e 15% para aumentos de capital em sociedades anônimas, aplicações em depósitos ou letras hipotecárias.

progressividade da tributação, já que as famílias de renda mais baixa, cuja proporção de consumo na renda é maior, adquirem produtos mais essenciais, preferencialmente, enquanto as famílias mais ricas mesclam o consumo destes com o de bens supérfluos. Contudo, o que se viu foi o estabelecimento de uma legislação tributária completamente distorcida no que tange ao princípio descrito. O autor cita exemplos como o da tributação do vinho, de 20% e da cerveja, de 35%. Instrumentos de ótica, produtos de perfumaria e cosmética eram taxados somente em 8%, enquanto sabão e sabonetes recebiam alíquota de 20%, a mesma de carros de passeio.

De forma resumida, grande parte da tributação era baseada no consumo, não diferindo o contribuinte de acordo com o critério renda. A regressividade da tributação era agravada com o fato de que a oneração do consumo também não levava em conta o princípio da essencialidade e não tributava mais pesadamente aqueles bens consumidos prioritariamente pelos extratos de maior renda da população.

## **1.2 – Resultados da Reforma dos anos 60**

A nova configuração do conjunto de impostos detinha características importantes para que constituísse um divisor de águas em relação ao Sistema Tributário pré-existente. A quantidade de impostos era razoavelmente grande e adequada para dar um raio de manobra ao governo quando necessário adequar a legislação tributária às necessidades econômicas e sociais vigentes. Além disso, a centralização dos poderes na União permitia, ao menos neste momento, o direcionamento mais preciso da política tributária, superando os entraves políticos que poderiam advir se Estados e Municípios tivessem maior parcela de contribuição. O movimento contrário tomado pelo Sistema Tributário, de composição de um Sistema de Partilha sólido, que desse às esferas inferiores de governo alguma dotação para promover o crescimento econômico regional fora obstaculizado pela redução da parcela de recursos a ser transferida pelo Fundo de Participação, já em 1967. O aumento da rigidez no que tange à vinculação de gastos destes mesmos recursos trouxe, ademais, mais dificuldades às finanças estaduais e municipais. Os entes menos

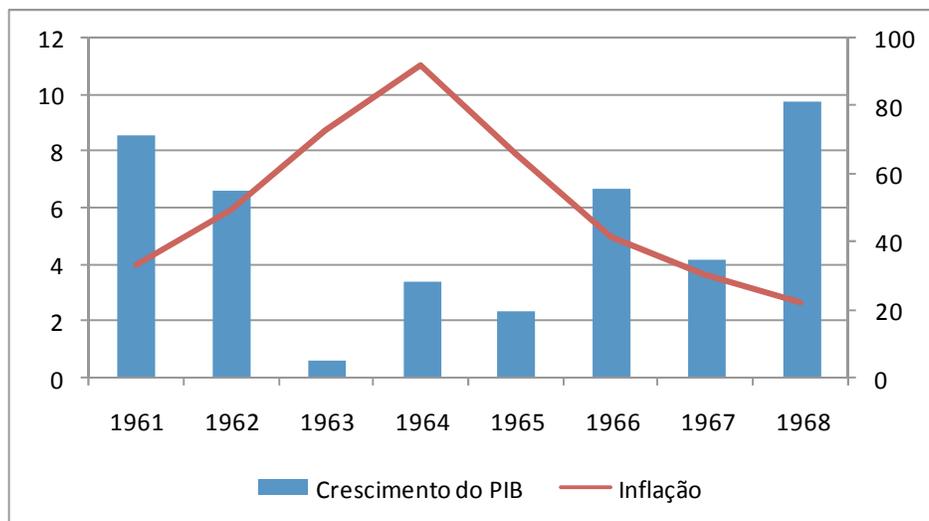
desenvolvidos – e mais dependentes das transferências da União – constituíram os casos mais graves, encontrando sérios obstáculos ao desenvolvimento.

Além da concessão à União do controle mais direto da política tributária, a transformação dos Impostos sobre Vendas e Consignações e sobre Consumo em impostos que incidiam sobre o valor adicionado também representou um importante avanço, tornando o Sistema Tributário mais racional e desestimulando a verticalização da produção, isto é, a integração de fases produtivas, que demandava maiores quantidades de capital de giro.

Podemos dizer que, para os propósitos almejados, de retomada do crescimento e, principalmente, combate à inflação, o Sistema Tributário formatado deu uma contribuição positiva, à medida que, de fato, promoveu aceleração da acumulação em alguns setores estratégicos – especialmente observada no período que se inicia em 1967 e termina de 1973 - e aumentou a arrecadação federal, reduzindo a necessidade de emitir bases monetárias para fazer frente aos gastos públicos. O efeito proporcionado pela Reforma Tributária em questão concedeu, desta forma, sobrevida à participação do Estado no processo de desenvolvimento da economia brasileira. Colocou à sua disposição mecanismos para angariar recursos fiscais e financeiros que dessem suporte à sua atuação, como promovedor do crescimento.

A figura I indica as taxas de crescimento econômico e de inflação nos anos anteriores e naqueles que se seguiram à reforma.

**Figura I: Crescimento da Economia e IGP-DI de 1961 a 1968**



Fonte: Gremaud; Vasconcellos; Toneto Jr.(2007).

No entanto, a gama de incentivos fiscais dados às empresas e a canalização de recursos para o mercado financeiro, que tão importante papel desempenharam no estímulo a um novo ciclo de acumulação e crescimento, foram fatores decisivos para inibir qualquer tentativa de tornar a carga tributária de fato progressiva. E, de fato, este não era o objetivo da política tributária no período imediatamente posterior à Reforma de 1966. O movimento foi diametralmente oposto – a política tributária se mostrou cada vez mais regressiva e a distância entre os Estados aumentou. A nova possibilidade que emergira para que a União colocasse em prática políticas sociais não se concretizou, ao menos até a transformação de uma mentalidade que culminou na Constituição Cidadã de 1988, como será visto a seguir.

## **Capítulo II: Da Reforma de 66 à Constituição de 88**

---

### **2.1 – Período pré-Constituição-88**

O que se viu nos anos seguintes à Reforma Tributária de 1966 foi o aprofundamento do processo de centralização dos recursos tributários nas mãos da União. Já em 1968, foram reduzidos os percentuais da arrecadação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do IR (Imposto de Renda) destinados ao Fundo de Participação dos Municípios<sup>15</sup> e dos Estados, respectivamente, de 10% a 5%, alterando, desta forma, o texto da Constituição de 1967 (Varsano, 1996). Como medida compensatória, instituiu-se o Fundo Especial, ao qual se destinaria 2% dos recursos advindos destes dois tributos. A decisão sobre a utilização e distribuição deste montante caberia inteiramente à União, que também passaria a vincular a distribuição de recursos do FPM e do FPE a gastos específicos, reduzindo ao nível mínimo a autonomia fiscal das esferas subnacionais (Araujo, 2006).

Em 1967, foi expandida a participação da União na arrecadação do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes, de 40% a 60%, tendo como contrapartida a redução da participação dos estados para 32% e dos municípios para 8% - esferas que, previamente, somavam 60% de participação no montante recolhido através deste tributo.

A política de incentivo às exportações, operada ainda na década de 60, impôs, por sua vez, sérias perdas aos estados e municípios, uma vez que utilizou como instrumentos a concessão de incentivos fiscais para produtos manufaturados. O tributo escolhido para essas medidas foi o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência estadual (Oliveira, 2010). Os estados assistiam à redução, assim, de mais uma parcela de suas fontes de financiamento.

A centralização de recursos tributários ganhou ainda mais fôlego com a incorporação de diversas contribuições sociais no Sistema Tributário - previamente autorizadas pelas

---

<sup>15</sup>Ato Complementar nº 40, de 30 de dezembro de 1968.

Constituições de 67 e 69. Tais tributos caracterizam-se por estar à margem do Sistema Tributário, uma vez que sua utilização é de uso exclusivo da União, isto é, sua receita não é compartilhada com as esferas subnacionais. Por outro lado, as contribuições sociais têm a função de prover recursos para determinadas políticas sociais – como o Salário-Educação e a Contribuição Previdenciária – e, portanto, a sua arrecadação é vinculada a gastos específicos. Um segundo papel deste tributo é o financiamento da economia no longo prazo – como ocorre com o FGTS e PIS/PASEP (Oliveira, 2010).

O FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) fora criado em 1966, constituindo-se um fundo composto de contas individuais dos trabalhadores, remuneradas com juros e correção monetária e financiadas por uma alíquota de 8% sobre o salário do empregado, a ser paga pelo empregador. Em conjunto com os recursos do Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos<sup>16</sup>, os saldos acumulados do FGTS eram aplicados, pelo Banco Nacional de Habitação (BNH) em políticas habitacional, de urbanização e saneamento, no que se compunha o Sistema Financeiro de Habitação (SFH). O intuito proposto era garantir ao empregado certa segurança financeira em caso de demissão ou doença, ou mesmo a possibilidade de aquisição de moradia. Contudo, Araujo (2005, p.10) argumenta que, “na prática, a principal meta a ser alcançada pelo FGTS era a redução dos custos que envolviam a dispensa da mão-de-obra”, representados pela indenização em caso de demissão sem justa causa, paga pelo empregador ao empregado, de acordo com a CLT<sup>17</sup>, no período anterior à vigência do FGTS.

Segundo Bonduki (2008), em 22 anos de funcionamento do BNH – de 1964 a 1986 – foi financiada a construção de 4,3 milhões de unidades habitacionais novas pela política habitacional (25% de todas as unidades habitacionais construídas no país no período), das quais 2,4 milhões com recursos do FGTS. A crítica à política é a de que, na realidade, o foco não esteve nas camadas mais pobres da população, já que grande parte do crédito concedido direcionou-se à classe média.

O PIS (Programa da Integração Social) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foram criados em 1970 e tinham como propósito criar um fundo de

---

<sup>16</sup> O Sistema Brasileiro de Poupança e Empréstimos (SBPE) era constituído pelas cadernetas de poupança e pelas letras imobiliárias. Cerca de 70% de seus recursos eram direcionados ao crédito imobiliário (Botelho, 2007).

<sup>17</sup> Consolidação das Leis Trabalhistas

participação, de propriedade dos empregados, para assegurar a eles o direito de tomar parte nas decisões e, conseqüentemente, no desenvolvimento das empresas que os empregavam. Na prática, constituíram mecanismo de angariação de recursos, pagos pelas empresas públicas e privadas, que financiavam o processo de industrialização em curso no Brasil. Em relação ao PIS, que abarcava as empresas privadas, coexistiam duas formas de contribuição:

1. Dedução de 5% do Imposto de Renda devido e;
2. Parcela adicional, correspondente a um ônus extra de:
  - a. 0,75% incidente sobre o faturamento - não dedutível do IR - para empresas mercantis;
  - b. 0,75% incidente sobre o faturamento - dedutível do IR - para instituições financeiras, seguradoras e prestadoras de serviço e;
  - c. 1% sobre a filha salarial, para empresas sem fins lucrativos.

A contribuição para o PASEP era feito por entidades da administração pública direta, que pagavam 2% sobre suas receitas correntes, e autarquias, empresas públicas e demais órgãos da administração pública indireta, que destinavam a arrecadação do tributo em questão 0,8% de suas receitas operacionais e orçamentárias.

O PIS fora administrado pela Caixa Econômica Federal e o PASEP pelo Banco do Brasil, até 1974, quando passaram a ser aplicados de modo unificado pelo BNDE<sup>18</sup>, com vistas a financiar, principalmente, o II PND (Programa Nacional de Desenvolvimento), que tinha seu foco no aprofundamento da industrialização brasileira.

Ainda que a presença de contribuições sociais possa ser vista como elemento degradante da qualidade do Sistema Tributário, ao ter sua atuação desvinculada de partilhas para esferas subnacionais, Azeredo (1987, p. 26) defende que, num período em que o conceito de Seguridade Social não existia no Brasil, a vinculação da arrecadação das contribuições com determinados gastos sociais era de crucial importância para garantir a execução de políticas que visavam o acesso das camadas mais pobres à saúde, educação e habitação, principalmente. O autor exalta, ademais, a contribuição sobre folha de pagamentos, que financiava a previdência: “A importância

---

<sup>18</sup> Correspondente ao atual BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico.

desta fonte de recursos [contribuições previdenciárias] pode ser avaliada não apenas por sua dimensão financeira, mas também pelo conjunto de benefícios e serviços que permite”.

Contudo, Araújo (2005, p. 13) aborda o fato de que a criação do FGTS, apesar de criar um fundo de indenização do trabalhador em caso de demissão, canalizava recursos para o BNH. Do mesmo modo, o PIS/PASEP permitiu a acumulação de um grande volume de recursos para investimentos do BNDES. Além disso, os benefícios advindos das contribuições não contemplavam aqueles que estavam fora do mercado de trabalho e que, portanto, não contribuíam para a arrecadação destes tributos.

Desta forma, a série de contribuições que foi criada a partir de meados da década de 1960 não tem como prioridade a formação de um primeiro sistema de proteção social no Brasil. Rezende e Azeredo (1986, p. 4) concordam, afirmando que:

“A fase expansiva de 1967/73 caracterizou-se pela ampliação da capacidade de o Estado de extrair compulsoriamente, através (...) de novas ‘contribuições sociais’, recursos da sociedade para financiar seu projeto de modernização do país” (Rezende e Azeredo, 1986, p.4).

O objetivo central da incorporação das contribuições no Sistema Tributário teria sido, assim, o financiamento de determinadas áreas com recursos adicionais, que ainda não eram abrangidos pela arrecadação até então vigente.

À despeito das medidas que centralizaram o usufruto dos recursos arrecadados pelo Sistema Tributário na União, há a emergência de uma nova forma de relação entre as três esferas governamentais nos meados da década de 1970. Esse processo ocorre concomitantemente ao esvaziamento da autonomia dos estados e municípios. A nova relação é marcada por modalidades de cooperação, seja via repasse de recursos por meio dos bancos públicos, seja via financiamento para empresas. Araujo (2003, p. 10) lembra que:

“Ao longo dos anos 70, a União passou a redistribuir recursos às esferas subnacionais através de repasses regulamentares ou via convênios. Tratava-se, na verdade,

de transferências não tributárias ou negociadas não decorrentes de repartição legal e regular de tributos, passíveis, portanto, de negociação política” (Araujo, 2003, p.10).

A prática, na realidade, concedia ao governo federal uma expressiva dose de poder político sobre os estados e municípios. Ademais, investimentos públicos em obras tipicamente locais eram realizados pela União. Lopreato (2000) lembra, ainda, que o papel desempenhado pelas estatais federais passou a ser crucial e estratégico no repasse de recursos para a sustentação dos gastos correntes e investimentos das instituições estaduais. Da articulação que era estabelecida entre os níveis de governo, enumera-se três modalidades presentes:

1. Formação de sistemas nacionais (energia elétrica e telecomunicações);
2. Empresas historicamente identificadas com a administração direta (transporte, saneamento e habitação);
3. As empresas ligadas ao setor primário.

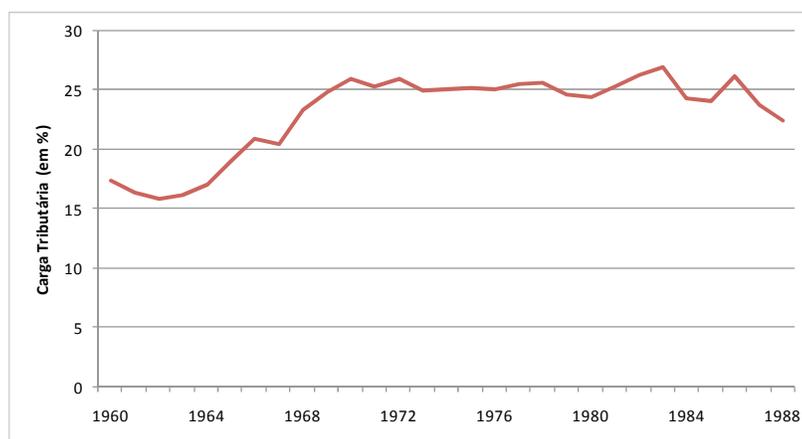
Ainda que o direcionamento de recursos por estas práticas fosse para os estados e municípios, contrariando a lógica desesperada da União por aumento da arrecadação disponível no seu âmbito, a cooperação presente nos anos 1970 concede à esfera nacional um enorme poder político, baseado no poder de decisão da direção das transferências e gastos do governo federal, que variaria conforme a qualidade da relação com cada um dos entes federativos. Ainda assim, observou-se uma verdadeira força-tarefa contínua para o crescimento dos recursos arrecadados.

Num movimento geral, ainda que a carga tributária fosse golpeada pelos incentivos via isenção fiscal concedidos para estímulo das exportações, a relação entre a arrecadação tributária e o PIB não demonstrou sinais de queda durante a década de 1970, muito em função das medidas apresentadas e da melhoria da administração fazendária, que elevou significativamente o grau de fiscalização por parte da União. Até 1978, a carga tributária mantém-se acima de 25% em relação ao PIB, tendo a União a parcela de 75% dos recursos, e dispondo 66% após todas as transferências intergovernamentais (Varsano, 1996).

Após o ciclo de crescimento econômico brasileiro que começara em 1967 e finalizara-se em 1973, a inflação voltava à pauta da economia do país, como um problema recorrente que podia ter suas raízes no esgotamento do padrão de financiamento da economia no período

anterior. De fato, o sistema financeiro que há pouco germinara no Brasil dificilmente conseguiria evitar as sérias dificuldades que se ampliariam com a interrupção do fluxo de capitais, decorrente do segundo choque do petróleo e da explosão dos juros norte-americanos, em 1979 e 1980 – eventos que determinariam o crescimento astronômico das dívidas externas dos países do terceiro mundo. A moratória do México agravou a situação, que já era muito pessimista, e decidiu-se por recorrer aos acordos traçados com o FMI<sup>19</sup> para recuperar a economia. De acordo com as recomendações do Fundo, tal recuperação se daria via política de ajuste recessivo, com intenção de priorizar a redução da dependência brasileira dos capitais externos. A perda do dinamismo econômico e o aumento da participação das exportações – isentas de impostos - na geração de produto provocaram o declínio da carga tributária em relação ao PIB, como se observa na figura II, no período imediatamente posterior ao ano de 1983 (Oliveira, 2010).

**Figura II – Evolução Histórica da Carga Tributária no Brasil**



Fonte: Varsano *et alli* (1998), com atualização dos dados de 1997 a 2000.

Ademais, a partir meados da década de 70, aumentaram as pressões das esferas subnacionais pela descentralização tributária, através da insatisfação por dois fatores: imposição

<sup>19</sup> Fundo Monetário Internacional.

por parte da União de uma redução gradativa de autonomia dos estados e municípios e proliferação de incentivos fiscais. Este foi um movimento que acompanhou a perda de força do regime militar. Afonso (1994, p. 328) argumenta que a crise econômica do final dos anos 70 teve papel duplo sobre o processo de descentralização. Em primeiro lugar, contribuiu com a tendência exposta – e executada durante a Constituinte, de redistribuição dos recursos arrecadados em favor das esferas subnacionais – ao desmontar o “pacto de poder sobre o qual assentava o regime político instaurado em 1964”. Por outro lado, a crise impôs maiores riscos para a “implementação de uma estratégia de transição ‘por cima’ ou abertura gradual do regime militar, sob controle das forças, à época, hegemônicas”.

Em 1982, foi criada a Finsocial, como uma das últimas investidas para suavizar as condições econômicas e tentar salvar o regime político. Em meio à recessão provocada pela interrupção do fluxo de capitais ao país e à opção pelo ajuste recessivo acordado com o FMI, o governo militar viu na introdução deste novo tributo uma saída de emergência, justificada pela necessidade de aumentar a arrecadação em função dos gastos excepcionais com os estratos da população mais afetados pela crise econômica. A contribuição recaía, principalmente, sobre o faturamento das empresas – 0,5% sobre a receita bruta das empresas mercantis, seguradoras e financeiras; e 5% do imposto de renda devido para as empresas que faziam venda de serviços. A proposta era de que a arrecadação fosse gerida pelo então BNDE<sup>20</sup> e aplicada em fundos de investimentos de longo prazo, além de financiar gastos com saúde, habitação popular, educação e apoio ao pequeno agricultor. Na prática, no entanto, o montante arrecadado não foi nem integralmente aplicado e nem usado para as prometidas despesas com assistencialismo que se tornaram necessárias com a crise. Na forma de contribuição social – cuja arrecadação destinava-se diretamente para União, sem repasses para governos subnacionais - o montante angariado pelo novo instrumento tributário foi útil à União no sentido de reduzir as dificuldades para equilibrar as contas públicas e, conseqüentemente, cumprir o acordo de superávit tratado com o FMI (Araujo, 2005). Araujo (2005, p. 11) lembra, ainda, que o Finsocial tinha a mesma base de incidência do PIS/PASEP (faturamento das empresas), o que “representava um retrocesso no que tange à modernização do sistema tributário à medida que reforçava a prática da incidência em cascata”.

---

<sup>20</sup> Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, que mais tarde incorporaria o termo “Social”, em seu nome, tornando-se Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.

Biasoto defende que, neste período, o Sistema Tributário Brasileiro adquiriu uma característica marcante que comprometeu sua qualidade. O papel da estrutura tributária passou a voltar-se para a ampliação da arrecadação a qualquer custo, ao invés de manter o sistema como instrumento capaz de alavancar o crescimento econômico e traçar estratégias de desenvolvimento. Segundo o autor, “a razão que tem movido as propostas de reforma do Executivo e as mudanças operadas ao nível do Poder Legislativo têm se realizado com o objetivo básico de aumentar ou recuperar a carga tributária” (Biasoto, 1995, p. 40).

Segundo Oliveira (2010, p. 38), a crise fiscal trouxe a necessidade, ademais, de alterar a política salarial no ambiente de crescente inflação, como forma de sustentar a saúde financeira que restava do regime militar. A classe média, que se configurava uma das importantes bases de sustentação política dos militares, foi amplamente prejudicada. A isso, somou-se a perda de apoio do empresariado, atingido não só pelo rumo geral da economia, mas pela suspensão gradativa dos incentivos fiscais antes praticados. As eleições de 1982 para o Congresso Nacional representaram uma grande derrota para o governo federal. Leia-se, neste momento, que se sucedeu o fortalecimento crescente da oposição entre os parlamentares, que resultou num processo de mudança do quadro fiscal, destacada em duas emendas:

1. Emenda Constitucional Passos Porto, nº 23/1983: Drenou recursos da União para os estados e municípios, elevando os percentuais de transferências para o FPE e para o FPM de 12,5% a 13,5%.
2. Emenda Constitucional João Calmon, nº 24/1983: Garantiu a destinação obrigatória de 13% das receitas do orçamento federal para a educação e de 25% para os estados e municípios.

As alterações promovidas no Congresso Nacional eram um prenúncio de que o regime militar estava com seus dias contados. O movimento da sociedade civil cresceu em defesa da realização de eleições diretas para a Presidência do país e foi formada, então, a Aliança Democrática, com vistas a lançar um candidato ao Código Eleitoral, que se constituía numa instância criada pelo regime militar para eleger indiretamente o presidente do Brasil. Tancredo Neves, candidato oposicionista ao regime, foi escolhido então para ocupar o cargo, com

compromisso de promover a transição política e convocar o Congresso para a elaboração de uma nova Constituição. Em fevereiro de 1987 convocava-se a Assembleia Constituinte, cujos trabalhos só se encerrariam em 5 de outubro de 1988, com a promulgação da Constituição Federal (Oliveira, 2010, p. 38).

## **2.2 – Constituição de 88: Alterações na legislação Tributária**

A trajetória política brasileira durante o final do regime militar resultou num legado de suma importância para compreender sistemicamente a Reforma Tributária de 1988, embutida na nova Constituição Federal. A noção de desconcentração tributária veio à pauta de discussões com força relevante, apoiada tanto pelos governos dos municípios e estados, como pela população e pelos parlamentares, de um modo geral. Entendia-se que, por trás desta noção, estava um processo de ampliação da democracia e que, concedendo faculdades às esferas subnacionais, o caminho tomado seria condizente com as mudanças políticas que transcorriam no país, como a volta das eleições diretas para presidente, que ocorreu em 1989.

Os atores que efetivamente produziam a reforma não tinham, como em 1966, um amplo e profundo conhecimento técnico em matéria tributária. Os parlamentares eram atores políticos e, desta forma, o terreno em questão era bastante fértil para absorver os anseios de uma sociedade sufocada por quase trinta anos com um regime que reduzia de forma aguda as liberdades políticas e individuais.

Ademais, os constituintes alargaram as responsabilidades do Estado, construindo um modelo de Estado socialmente protecionista sob o uso do conceito de Seguridade Social. Entretanto, a montagem da estrutura de financiamento das novas políticas - cuja realização o Estado estava incumbido de cumprir - tinha regras distintas daquelas estabelecidas para os impostos, o que gerou uma incompatibilidade entre as novas atribuições do setor público e as fontes de financiamento para tal. Não seria nem mesmo necessário dizer que o Estado

protecionista previamente desenhado não encontrou nutrientes para se constituir neste formato, ainda mais num contexto de baixo crescimento econômico e alta inflacionária (Oliveira, 2010).

Foram formadas 24 comissões que, três a três eram subordinadas a outras oito comissões, que reunia os textos elaborados pelas subalternas. Os textos eram conduzidos à Comissão de Sistematização, responsável por verificar a existência de duplicidades e conflitos. A população podia participar diretamente do processo, via emendas populares.

No que tange o processo de desconcentração tributária, houve uma realocação da competência de alguns tributos. Os Impostos únicos (incidentes sobre energia elétrica, combustíveis e minerais) e os Impostos especiais (incidentes sobre transportes rodoviários e serviços de comunicação), que eram de competência da esfera federal, passaram a integrar o recém-criado ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), cuja competência era dos estados. Em contrapartida, a União passou a ter competência sobre o IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), que nunca foi regulamentado, e sobre o ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural), de arrecadação inexpressiva. Além do mais, os percentuais das arrecadações do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do IR (Imposto de Renda) transferidas aos estados e municípios foram aumentados, de 22% a 57% - IPI - e de 33% a 47% - IR (Oliveira, 2010). As mudanças mais significativas referentes à estrutura da política tributária, no entanto, foram a eliminação da faculdade da União de conceder isenções de impostos estaduais e municipais, de estabelecer as alíquotas do ICMS – principal imposto dos estados – e de impor restrições ou imposições quanto ao emprego dos recursos distribuídos às esferas subnacionais (Varsano, 1996).

Os estados, por sua vez, receberam a competência dos impostos incorporados ao ICMS – para o qual passaram a fixar alíquota autonomamente –, dentre os quais estava o novo Imposto sobre Heranças e Doações. Além disso, assistiram a um aumento expressivo do montante transferido pela União via FPE, e drenagem significativa de recursos para os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (NO-NE-CO) e para o Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, para o qual seria destinado 10% do IPI.

Por parte dos municípios, houve também aumento dos recursos transferidos via FPM e via Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados. Os impostos que podiam cobrar

tiveram suas alíquotas acrescidas e foi aprovado, ademais, o Imposto de Venda a Varejo de Combustível, que seria cobrado até 1993. Passaram a ter a competência, por fim, do Imposto sobre Transmissão de Bens *Inter-Vivos*, cuja responsabilidade era, anteriormente, dos estados.

O percentual da receita tributária disponível para a União reduziu-se de 60,1% em 1988 para 54,3% em 1991, enquanto aquela usufruída pelos estados cresceu de 26,6% para 29,8%. Os municípios tiveram sua participação acrescida – de 13,3% para 15,9% da receita tributária total (Oliveira, 2010). A tabela II mostra a distribuição de competências e partilhas de receitas após a Constituição de 88:

**Tabela II – Impostos e Partilhas definidos pela Constituição-88**

Competência	Partilha/Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
<b>UNIÃO</b>			
Importação	100,0		
Exportação	100,0		
Renda (IR)	53,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
IPI	43,0	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F. Ex.)	22,5 (FPM) 2,5 (F. Ex.)
Operações Financeiras (IOF)	100,0		
Territorial rural (ITR)	50,0		50,0
Grandes Fortunas (IGF)	100,0		
<b>ESTADOS</b>			
ICMS		75,0	25,0
<i>Causa Mortis</i> e doação (ITCD)		100,0	
Veículos automotores (IPVA)		50,0	50,0
<b>MUNICÍPIOS</b>			
Predial e territorial urbano (IPTU)			100,0
Transmissão <i>inter vivos</i>			100,0
Vendas a varejo de combustíveis (IVVC)			100,0
Serviços de qualquer natureza (ISS)			100,0

Fonte: Oliveira (2010).

Para fazer frente às demandas crescentes por recursos que surgiriam após a promulgação da Constituição, os constituintes transferiram para regulamentação, através de Lei Complementar, os mecanismos de cooperação entre as três esferas de poder. Entretanto, as esferas subnacionais, beneficiadas no processo de reforma tributária, não se sentiram, segundo Oliveira (2010), legalmente obrigadas a reservar parcelas de suas receitas tributárias para as políticas sociais incorporadas na legislação, o que forçou a União a buscar outras fontes de recursos. Tais fontes foram, indubitavelmente, as contribuições sociais, cobradas exclusivamente pela esfera federal, e situadas fora do alcance dos princípios de anualidade e não-cumulatividade estabelecidos no capítulo do Sistema Tributária da Constituição. Além disso, como explicado anteriormente, as contribuições sociais não precisavam ser repartidas com os estados e municípios, já que não entravam no FPE e no FPM. Como parte deste movimento, entre 88 e 93 algumas alterações são efetuadas no Sistema Tributário, com intenção de melhorar as condições financeiras da União:

1. Criação da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, em 1989, com alíquota de 8% para as empresas em geral e 12% para o setor financeiro;
2. Aumento de alíquota do Finsocial (atual Cofins) de 0,6% para 2%; e ampliação da base de incidência do PIS, em 1990;
3. Instituição de nova alíquota do IOF, imposto não compartilhado com estados e municípios, incidente sobre riqueza financeira.

Embora se tenha procurado construir uma Constituição Federal que detivesse instrumentos de coerção para que o setor público aumentasse suas responsabilidades sociais, no período pós-88 o sistema tributário foi usado, basicamente, para cumprir as metas de ajustes fiscais estabelecidas pelo FMI, por meio do acordo de ajuda financeira traçado durante a crise econômica que começara já nos anos 80. Oliveira (2010, p. 42) ressalta que, desta forma, o sistema tributário assumiu a forma de um instrumento ‘antinômico’ do crescimento econômico, da equidade e da federação. É importante destacar que, apesar da Assembléia Constituinte de 1988 conceber, inicialmente, a proposta da constituição de um modelo voltado para atender às demandas sociais, as condições econômicas desfavoráveis atuaram no sentido de neutralizar os esforços identificados na Constituição de 1988.

Sucedeu-se o que Biasoto (1995, p. 189 – 251) chamou de “esgotamento da capacidade de intervenção do Estado, ditada pela incapacidade macroeconômica de utilizar a dívida como elemento financiador ao setor público”. Desde meados dos anos 80, a política fiscal consistiu numa série de esforços para reduzir as despesas incorridas pelo Estado, como cortes na concessão de crédito e nos níveis de investimento; redução de subsídios e do gasto com pessoal; e enormes esforços tributários para aumentar a arrecadação. Instrumentos importantes de acumulação como o FGTS e o PIS/PASEP perderam, ademais, seu “potencial dinâmico”. O que se observa é que o caminho tomado pelo Sistema Tributário na transição entre as décadas de 1980 e 1990 foi ditado, em alta medida, pelo ajuste fiscal macroeconômico, o que contrariava a noção de Seguridade Social proposta da Constituição de 88. Os instrumentos do Estado sofreram, assim, uma “inédita deterioração”, tornando-se formas passivas de operar a política fiscal e tributária, ao contrário do que ocorrera nos anos 60. Segundo Biasoto (1995, p. 187), “seria difícil, a qualquer análise realizada no período, deixar de apontar a crise fiscal como elemento central da falência do modelo de desenvolvimento brasileiro, tal sua extensão e profundidade”.

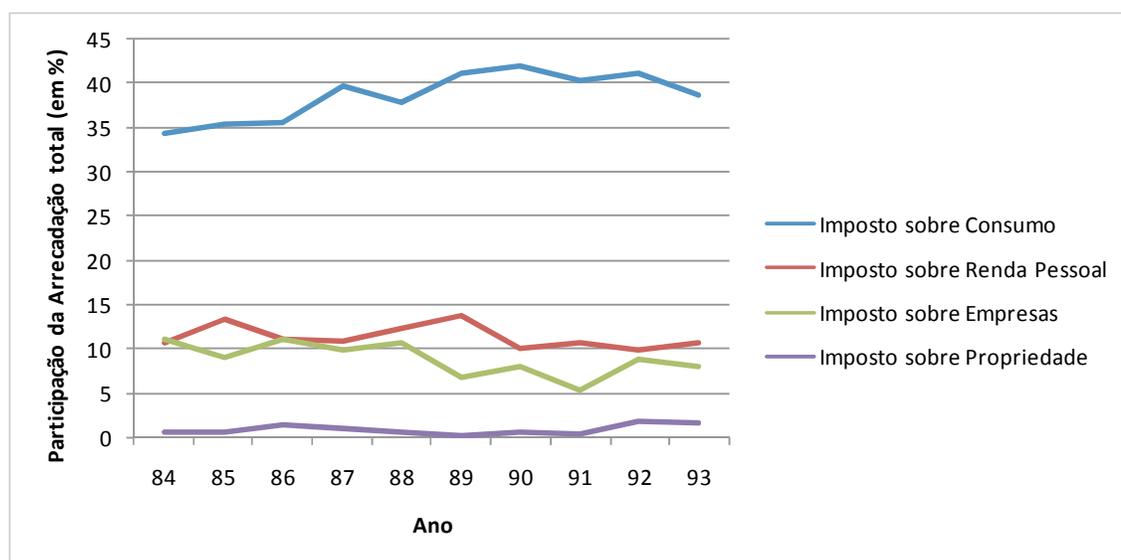
Em função das contribuições sociais, a arrecadação tributária experimentou um primeiro período do processo de crescimento a que se submeteria, comportando-se de forma contrastante com a média de crescimento do PIB brasileiro, que se situou em baixos patamares entre 90 e 94 - 1,4% ao ano, segundo Oliveira (2010, p.42).

Este novo caráter do Sistema Tributário Brasileiro trazia consigo alguns graves problemas, sendo mesmo altamente ofensivo para a competitividade da economia brasileira, já que colocava em prática uma sistemática ampla de incidência cumulativa, aumentando o custo-Brasil. Segundo Afonso (2000, p. 140), entre os anos 1991 e 1993, a participação dos impostos com incidência em cascata era de 16% na carga tributária total.

Além disso, ressurgiu no início dos anos 90 a guerra fiscal, marcando a horizontalização das tensões federativas. A disputa dos estados por investimentos produtivos era pautada na utilização do ICMS como ferramenta criadora de atrativos fiscais para investidores do setor privado. As isenções e benefícios concedidos de forma desigual entre os entes federativos – já que alguns tinham condição financeira mais saudável para esta prática – prejudicava a arrecadação global do ICMS e impunha, desta forma, perdas tributárias aos estados competidores.

Um último ponto a ser destacado dos resultados das modificações efetuadas é o aumento em alto grau da tributação indireta que recaía sobre o consumo – aquela que é menos capaz de provocar reduções nos níveis de desigualdade de renda encontrados na sociedade brasileira. Por outro lado, observa-se um movimento de queda da tributação sobre os lucros e faturamentos de empresas, a partir de 1988. Em consonância com esta estrutura perversa para uma sociedade com desigualdades sociais tão marcantes, a tributação sobre propriedade – que conseguiria impor um grau maior de regressividade, por caracterizar-se por tributação direta - mantém-se em patamares baixíssimos, inclusive após a Constituição de 88, como mostra o figura III:

**Figura III – Tributação por Base de Incidência geral**



Fonte: SRF/COGET – Avaliação Quantitativa da Carga Tributária.

Em resumo, depois de um longo período de concentração tributária, o fim do regime militar é acompanhado por pressões dos entes federativos para que lhe sejam concedida uma maior autonomia financeira e ampliada arrecadação. A Constituição de 1988 é, assim, um símbolo para tais pretensões, pois configura uma nova estrutura tributária, mais desconcentrada e,

ainda, mais voltada para as necessidades sociais brasileiras. Como se abordou, as fontes de financiamento não foram, entretanto, suficientes para este fim, muito em função das condições desfavoráveis da economia brasileira, que enfrentava um grave processo inflacionário e crescente déficit público. Esforços adicionais para crescimento dos recursos arrecadados tiveram de ser feitos, desta forma, no pós-Constituição, distorcendo o papel do Sistema Tributário para uma função desesperada de amenizar o desequilíbrio de contas públicas. O destino predominante dessa parcela adicional de arrecadação não seria, entretanto, os gastos garantidos com políticas sociais. A manutenção de uma estrutura tributária regressiva e com baixo poder de amenizar as mazelas sociais contribui para o enfraquecimento do projeto de Seguridade Social, emergente durante a Constituição de 88.

Neste momento, o surgimento de uma série iniciativas em matéria tributária foi essencial para dar ao Sistema Tributário um tom cada vez mais degradante, principalmente no que tange o peso da carga tributária sobre os diversos estratos sociais, com distintos níveis de renda. O que se vê no restante da década de 1990, ademais, é a deterioração da qualidade da estrutura tributária, que perde qualquer resquício de composição de um modelo pensado para o desenvolvimento do país. As alterações provocadas na legislação tributária passam a obedecer às necessidades latentes de formação de superávits fiscais consecutivos, exigidos pela lógica de crescente dependência do capital externo a que o Brasil se submete. A análise do período que se inicia em meados da década de 1990 - e termina no final do governo Lula - será apresentada no capítulo seguinte.

## **Capítulo III - Evolução do Sistema Tributário na década de 90 e início dos anos 2000**

---

### **3.1 – O Panorama do Sistema Tributário Brasileiro no período pós-1993**

Todas as distorções e incompatibilidades trazidas à legislação tributária na Constituição de 88 – dentre elas o descolamento entre as novas obrigações do Estado e as fontes de financiamento para arcar com essas ações – poderiam ser corrigidas na revisão do texto constitucional prevista para o ano de 1993. Entretanto, a turbulência política do período, com o impeachment do presidente Collor de Melo, criou um cenário no qual não havia um projeto minimamente organizado para dar início a qualquer discussão de revisão constitucional. A proximidade das eleições incitou à decisão de postergar a devida revisão para o novo mandato presidencial, a ser iniciado em 1995, sendo conduzida, desta forma, pelo presidentiável eleito no ano anterior. Outros fatores de conjuntura, contudo, obstaculizaram a realização efetiva de uma correção estrutural do texto de 1988 (Rezende *et alli*, 2007).

Com a saída do presidente Collor de Melo, Itamar Franco, seu vice, assume a presidência e anuncia, em 1994, um novo plano de combate à hiperinflação – que voltava a ameaçar o país. Este plano, diferentemente dos anteriores, consegue acertar em cheio o processo de aceleração inflacionária, domando o mecanismo descontrolado de aumento de preços e trazendo de volta a estabilidade da moeda brasileira. A euforia que tomou conta do país nos primeiros meses de 1995 desmobilizou as ações para encaminhar a revisão constitucional, já que as necessidades latentes relativas ao Sistema Tributário desapareceram momentaneamente.

Deste modo, optou-se, entre o final do governo Itamar Franco até os primeiros meses do governo Fernando Henrique Cardoso, por uma série de ajustes que, segundo Rezende *et alli* (2007, p. 74), ampliou ainda mais as distorções que o ajuste fiscal vinha acarretando para as políticas sociais e para a federação:

1. Restrição dos gastos dos governos subnacionais, via lançamento do Plano de Ação Imediata, em junho de 1993.<sup>21</sup>
2. Criação do IPMF<sup>22</sup> (Imposto Provisório sobre movimentação ou transmissão de ativos financeiros), que seria cobrado até o último dia de 1994, com alíquota máxima de 0,25%. Sua incidência se dava de forma cumulativa, retomando o crescimento dos impostos dessa natureza na carga tributária brasileira.
3. Aumento das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) – de 10% para 15% e de 25% para 26,6% -, além da criação de uma alíquota extra, de 35%, a vigorar nos anos de 1994 e 1995.
4. Criação de um instrumento de desvinculação das receitas da União, chamado de Fundo Social de Emergência (FSE), que consistia na permissão à União de separar 20% da receita de impostos e contribuições de sua competência antes de transferir os recursos aos estados e municípios, e utilizá-los em políticas sociais previstas na Constituição Federal.

Essas medidas fizeram parte de um diagnóstico feito pelo governo federal de que, para o funcionamento do Plano Real, ao menos em primeira mão, seria necessário o fortalecimento da âncora fiscal, obtido por meio de ajustes fiscais que priorizavam o corte de gastos públicos com políticas sociais.

Obviamente, a carga tributária deu um grande salto, passando de 25,3% do PIB em 1993 para 29,7% em 1994. Segundo Oliveira (2010, p. 44), o aumento da arrecadação, somado ao crescimento expressivo da economia em 1994 – 5,8% - e ao superávit primário gerado por todo o setor público no mesmo ano – de 5,6% do PIB – fortaleceram a sensação de que as reformas do Estado que seriam realizadas em 1995 acabavam de tornar-se, de fato dispensáveis. Tal euforia pelo desempenho econômico de 1994 pode ter sido, de acordo com o autor, um dos ingredientes que engatilhou a armadilha contida no Plano Real, “que transformaria a economia brasileira numa economia de endividamento, aumentando tanto sua fragilidade externa quanto fiscal” (Oliveira e Nakatani, 2003 apud Oliveira, 2010).

---

<sup>21</sup> Os bancos estaduais foram, notadamente, foco deste Plano, já que eram vistos como instituições capazes de operar sem restrições orçamentárias.

<sup>22</sup> Aprovado pela Emenda Constitucional 03, de 17/03/1993.

O otimismo dos primeiros anos do Plano Real se dissolveria, todavia, pouco tempo depois. O Plano Real tinha em sua engenharia elementos que fragilizaram o Brasil no que diz respeito às relações estabelecidas com a economia global, afastando as possibilidades de crescimento por vários anos e restringindo o poder de traçar de forma razoavelmente independente os rumos da economia.

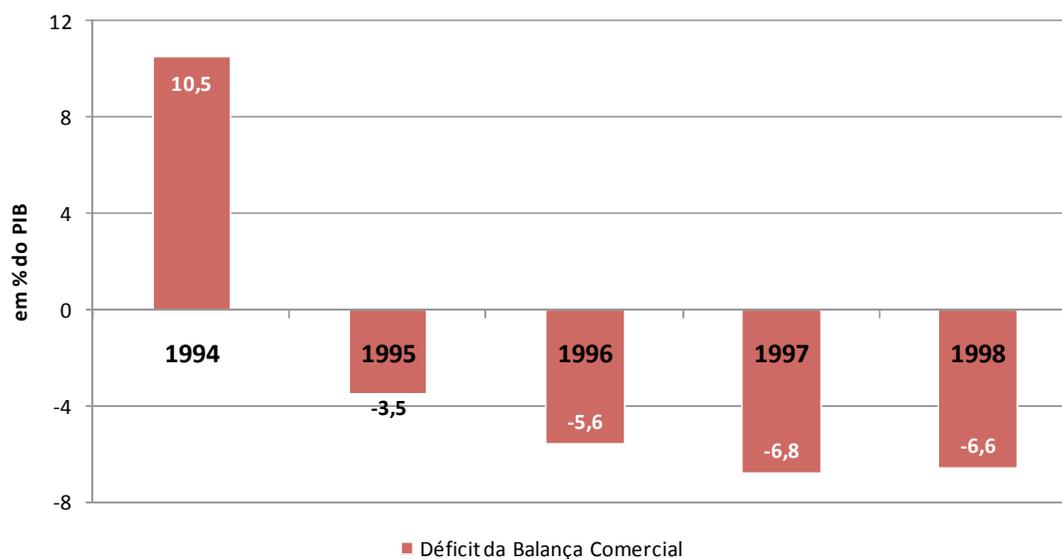
O caráter traiçoeiro da arquitetura do Plano Real veio à tona quando a combinação de três fatores estratégicos revelou-se extremamente perigosa para a saúde da economia brasileira. Tais fatores eram a administração do câmbio, a manutenção de elevadas taxas de juros, para manter a demanda do mercado interno sob controle e assegurar o fluxo de capitais externos, e a súbita abertura comercial, para atrair empresas internacionais, interessadas nos negócios a serem realizados em um novo Brasil – sem inflação – e expor as empresas brasileiras - e desta forma, os preços internos - à concorrência externa.

O saldo desta combinação foi a grave deterioração das contas externas, liderada por sucessivos déficits na balança comercial, o que fora causado pela apreciação do câmbio e pela rápida abertura comercial. Ambos os elementos estimularam o aumento das importações e desestimularam as exportações, dando um duro golpe, também, às finanças das empresas nacionais, que se deparavam, agora, com fortíssimos concorrentes, possuidores de escalas de produção de grandes dimensões. O financiamento do déficit na conta de transações correntes foi obtido através da atração de capitais ao país, que se deu via elevação das taxas de juros. Deste modo, evitar-se-ia a desvalorização do câmbio, mantido, até então, em regime fixo. Com a alta dos juros, entretanto, as obrigações referentes aos encargos da dívida pública interna cresceram de forma explosiva, gerando dificuldades graves às finanças do Setor Público. A dívida pública interna brasileira cresceu de 30% do PIB em 1994 para 48,7% do PIB em 1999, de acordo com Rezende *et alli* (2007, p. 79). Este cenário fragilizou o Estado brasileiro, ao torná-lo bastante dependente de uma política monetária extremamente perversa ao crescimento econômico, uma vez que reprimia, através das altas taxas de juros, as decisões de investimento produtivo e a concessão de crédito.

Com finalidade de expor a fragilidade crescente da economia brasileira, observa-se que, se até 1994 foram gerados superávits na balança comercial superiores a US\$ 10 bilhões, em 1995 o país experimentou um déficit de US\$ 3,5 bilhões, que atingiu US\$ 6 bilhões em 1998. A

relação entre a dívida e PIB cresceu de 30% em 1994 para 38,9% em 1998. Neste contexto, as crises do México, do Leste Asiático e da Rússia trouxeram significativos abalos à economia brasileira, que estava visivelmente fragilizada para conter o efeito contágio de instabilidades econômicas externas:

**Figura IV – Déficit da Balança Comercial nos anos 90**



Fonte: Oliveira (2010).

Qualquer perspectiva de realização de uma reforma tributária, neste contexto, passou a ser descartada das ambições do governo federal. A justificativa baseava-se no fato de que uma reforma profunda poderia significar perda de receitas e aumento da vulnerabilidade externa do país. Procurou-se, então, prorrogar o funcionamento da política de ajustes da legislação, que havia se inaugurado no pós-Constituição de 1988, com finalidade permanente de aumentar a arrecadação, provendo recursos para a tentativa de formação dos superávits primários.

HICKMANN *et al.* (2006, p. 43, apud Unafisco Sindical, 2006) chamou a série de reajustes promovida pelo governo Fernando Henrique Cardoso de “reforma tributária sorrateira”, na medida em que não constituiu um projeto de reforma tributária estruturado e com potencial de

estabelecer novos padrões de comportamento para o Estado brasileiro, mas compôs-se de medidas isoladas, arquitetadas para terem maior aceitação política e facilitar a composição de superávits fiscais que permitiriam à economia brasileira honrar com os juros de sua elevada dívida.

A nova onda de ajustes iniciou-se já em 1996, conforme é observado abaixo:

1. Criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) – que substituiu o IPMF, prorrogando, na prática, um imposto que tinha o dia 31 de dezembro de 1994 como data limite de operação.
2. Prorrogação do FSE, rebatizando-o de Fundo de Estabilização Fiscal, e ampliando o prejuízo dos municípios e estados, que incorriam em perdas de receita derivadas deste instrumento.
3. Desoneração de exportações, acarretando perda de recursos dos governos subnacionais, uma vez que se propôs o ressarcimento dos exportadores da cobrança do PIS e Cofins, via cobrança do IPI, esvaziando os Fundos de Transferência para estado e municípios; e desonerou-se ICMS das exportações de produtos primários, semi-elaborados e sobre a aquisição dos bens de capital.
4. Medidas que aumentaram as alíquotas de outros tributos federais, dentre as quais:
  - a. Criação de um adicional de 10% do IRPJ sobre parcela de lucro superior a 240 mil reais;
  - b. Proibição de várias deduções para cálculo do lucro real, como base do CSLL;
  - c. Inclusão das sociedades de profissões remuneradas na mesma regulamentação tributária no que se refere ao pagamento de IR e Cofins;
  - d. Aumento da alíquota de IOF de 6% para 15% nas operações de crédito;
  - e. Aumento da alíquota do IRPF de 25% para 27,5%;
  - f. Aumento da alíquota do IR para rendimentos provenientes de aplicações financeiras em renda fixa de 15% para 20%;
  - g. Aumento do Imposto de Importação em 3 pontos percentuais em janeiro de 1998;
  - h. Aumento da alíquota de IPI incidente sobre automóveis em cinco pontos percentuais;
  - i. Redução dos incentivos fiscais ao amparo do FINAM e FINOR em 30%.

De acordo com Rezende *et al.* (2007, p. 83), a carga tributária foi elevada com aumento da participação dos impostos de má qualidade, com enfraquecimento dos governos subnacionais, redução da autonomia federativa e implosão do orçamento da seguridade social, num período em que o governo federal introduziu somente alterações pontuais, preferindo prorrogar um ajuste fiscal provisório a corrigir alguns dos desequilíbrios provocados pela condução do Plano Real.

Após a moratória russa, em 1998, o país experimentou um processo de fuga de capitais dos investidores externos. A dependência do país do mercado de capitais resultou, afinal, numa condição de falência e o governo federal rendeu-se ao FMI, firmando um acordo que liberaria um empréstimo no valor de US\$ 41,5 bilhões. O principal compromisso assumido seria a composição de superávits primários crescentes (2,6% do PIB em 1999, 2,8% em 2000 e 3% em 2001) nos anos seguintes, para restabelecer a confiança do investidor na capacidade do Brasil de honrar suas dívidas. Em acordos posteriores com o FMI foram traçadas metas para o ano de 2002 e revisada a meta para 2001. Ao final de cada ano do quadriênio entre 99 e 2002, o superávit primário alcançado foi superior à meta inicialmente estipulada, mesmo com as dificuldades financeiras encontradas pelo país. Tal desempenho deveu-se, principalmente, à Lei de Responsabilidade Fiscal, aprovada em 2000, que reforçou o controle sobre as finanças dos governos subnacionais. Ademais, o período que vai até 2002 é marcado por um novo ciclo de aumento da carga tributária – que salta de 29,9%, em 1998, a 36,6% do PIB -, especialmente aquela destinada à União.

As modificações no Sistema Tributário para este processo seguem a lógica de realização de ajustes executada na década anterior, sendo esse, talvez, o mecanismo que melhor contornou as dificuldades políticas que poderiam advir das tentativas de alterar a legislação tributária. Na prática, tais alterações não contribuíram para melhorar a equidade do sistema, mas pura e simplesmente para aumentar a arrecadação. Além da elevação de alíquotas de contribuições sociais – que pioraram a qualidade do sistema de arrecadação e repartição tributária – e de impostos tradicionais, prorrogaram-se instrumentos de ajuste fiscal que eram considerados provisórios em seu nascimento, como é indicado a seguir:

1. Aumento da alíquota da Cofins e alargamento da base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita líquida, além de extensão da cobrança a instituições financeiras;
2. Postergação do fim da CPMF em três anos e aumento da alíquota;

3. Elevação da alíquota CSLL para empresas não financeiras em 1999, e também para instituições financeiras em 2000;
4. Prorrogação até o último dia de 2002 da alíquota de 27,5% do IRPF;
5. Substituição do nome do Fundo de Estabilização Fiscal para Desvinculação das Receitas da União, com prorrogação de sua existência até 2003;
6. Aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal;
7. Criação da CIDE-Combustíveis - contribuição para Intervenção do Domínio Econômico;
8. Suspensão dos créditos compensatórios do IPI para exportações;

Rezende *et al.* (2007, p. 97) destaca que o fato das alterações da legislação tributária do final dos anos 90 e do início dos anos 2000 constituir um conjunto de ajustes provisórios desencadeou uma contradição intrínseca ao aumento da carga tributária, tornando seus acréscimos insuficientes para fazer frente ao objetivo pretendido – o alcance dos superávits primários. Uma vez que as receitas tributárias eram vinculadas a gastos com a seguridade social, os aumentos de receitas também geraram aumentos dos gastos públicos com a seguridade social, principalmente no que se refere às contribuições sociais – CSLL, Cofins e CPMF. O PIS era vinculado, por sua vez, ao seguro-desemprego.

A crítica ao alto patamar dos gastos públicos deve, entretanto, ser qualificada, para que o agudo cenário financeiro no qual o país se deparava não seja colocado sob responsabilidade da previdência. O autor não ressalta o enorme peso dos juros da dívida pública sobre o orçamento. A Dívida líquida do Setor Público<sup>23</sup> saltou, de 1994 a 1998, de 20% do PIB brasileiro para 36,9% do PIB. De acordo com Nakatani (2006, p.10), “em 1994, o principal fator que acelera o crescimento da dívida pública interna em títulos, no Brasil, são os juros da dívida pública”. E o gasto com juros da dívida pública alcançou, em 1998, o equivalente a 7,42% do PIB (FIERGS, 2003).

Em um contexto em que há enormes resistências para a redução das taxas de juros, a insuficiência do aumento da carga tributária desordenado para cumprir as metas de superávit gera

---

<sup>23</sup> Constituída, principalmente, por títulos emitidos pelas várias esferas de governo (Versiani, 2003).

a necessidade de reduzir os gastos públicos por uma alternativa extremamente agressiva ao processo de desenvolvimento brasileiro: reduzindo investimentos, variável de suma importância para geração de postos de emprego e estímulo à economia nacional.

O Sistema Tributário estava inteiramente voltado, neste momento, para satisfazer as necessidades de estabilização econômica presentes no pensamento dominante. De acordo com esta visão teórica, uma relação entre dívida e PIB muito elevada levaria os investidores a acreditarem que as obrigações não seriam honradas pelo país se não fosse operado um processo de aumento de impostos e mantidas elevadas as taxas de juro. Nesta condição de fornecer recursos para aliviar o nível da alta dívida brasileira, alimentada pelo altíssimo patamar da taxa de juros, o Sistema Tributário havia se distanciado significativamente de qualquer compromisso redistributivo ou desenvolvimentista.

### **3.2 – Conseqüências para a Estrutura Tributária durante os 90 e início dos anos 2000**

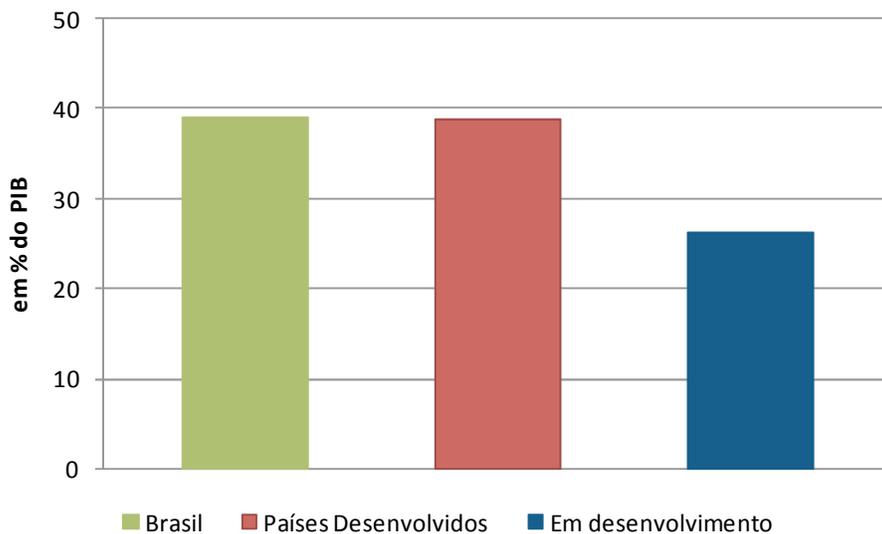
As mudanças operadas desde 1993 acarretaram o aumento da carga tributária brasileira que, em 2005, atingiu o maior nível já observado na história do país. Correspondente a 38,9% do PIB<sup>24</sup>, este patamar é comparável às cargas tributárias de países desenvolvidos, como Alemanha (39,76%), Holanda (38,3%) e Reino Unido (37,25%). A figura V compara a média da carga tributária do grupo destes países<sup>25</sup> com a média para os países em desenvolvimento e a carga tributária brasileira em 2005.

---

<sup>24</sup> Fonte: Afonso e Meirelles (2006).

<sup>25</sup> O grupo de países desenvolvidos é composto por Suécia, Dinamarca, Bélgica, França, Noruega, Finlândia, Áustria, Itália, Alemanha, Holanda, Reino Unido, Portugal, Canadá, Espanha, Nova Zelândia, Austrália, Suíça, Japão e EUA. O grupo de países em desenvolvimento é formado por Croácia, Hungria, Israel, Polónia, Bulgária, Mongólia, Eslováquia, Rússia, Ucrânia, África do Sul, Romênia, Argentina, Costa Rica, Bolívia, Vietnã, Chile, Tailândia, Peru, El Salvador, Singapura, Irã.

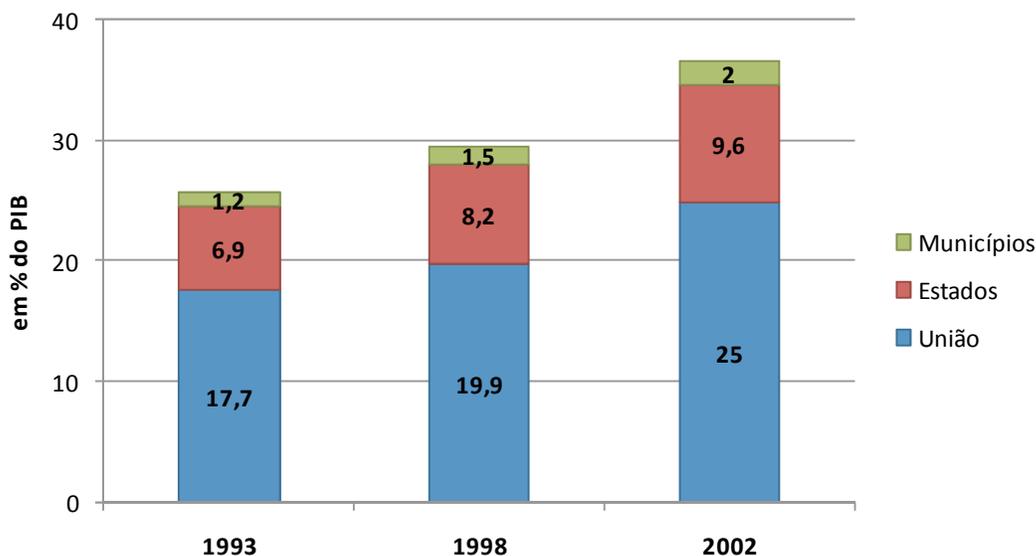
**Figura V – Carga Tributária do Brasil e de Países Desenvolvidos e em desenvolvimento, em 2005**



Fonte: Afonso e Meirelles (2006).

O processo de elevação da arrecadação tributária brasileira se deu com aumento da participação da União na receita total. Além disso, a política tributária guiou-se no sentido de aumentar o controle da União sobre os gastos a serem realizados pelas esferas subnacionais com os recursos provenientes da arrecadação, cuja composição em 1993, em 1998 e em 2002 é mostrada na figura abaixo (figura VI):

**Figura VI – Carga Tributária por esfera competente**



Fonte: Afonso e Meirelles (2006)

Como se pode observar, os impostos sob competência da União foram os que mais contribuíram para a elevação da carga tributária, com variação de 7,3 pontos percentuais, frente à variação de três pontos percentuais dos tributos sob competência dos estados e 0,8 pontos percentuais daqueles sob responsabilidade municipal. Entretanto, é o nível de administração municipal o maior beneficiado do período, quando se compara a variação das receitas disponíveis às esferas de governo em 2002, com relação a 1993. Enquanto a receita disponível estadual tem variação de 39% no período, e a federal varia 41% positivamente, os municípios passam a ter receita disponível 67% maior em 2002 do que em 1993.

De acordo com Rezende *et al.* (2007, p.86), uma nova tendência se estabelece na década de 90, correspondente ao enfraquecimento dos estados, que além de perderem participação no bolo arrecadatório, passam a ter menor autonomia de gasto. Esse processo faz parte dos esforços para o corte de gastos públicos, com intenção de não provocar expectativas pessimistas dos investidores em relação ao futuro do Plano Real, o que significava demonstrar responsabilidade

financeira da gestão pública. A União atuaria, principalmente, por meio dos dispositivos indicados abaixo:

1. Lei Camata I, de 1995, limitava os gastos com pessoal dos estados e municípios a 60% da Receita Corrente Líquida;
2. Programa de Apoio ao Ajuste Fiscal dos Estados, de 1995, que estabelecia medidas de controle de gastos e modernização do sistema fiscal;
3. Programa de Redução do Setor Público na Atividade Bancária, de 1996, disponibilizando empréstimos para o processo de privatização de bancos públicos estaduais;
4. Renegociação das dívidas estaduais, sob condição de compromisso de ajustes fiscais;
5. Lei Camata II, que aprimora a Lei Camata I, introduzindo o limite de gastos com pessoal em 50% da Receita Corrente Líquida para o governo federal e punições para os casos de descumprimento da lei.
6. Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabeleceu, a partir de 2000, regras para o controle do endividamento de todas as esferas administrativas de poder, impondo limites às despesas com pessoal e aos gastos públicos em geral. A Lei de Responsabilidade Fiscal coloca em pauta o ajuste das contas públicas.

Outro fato ao qual se deve chamar atenção é o aumento expressivo de tributos indiretos, a serviço da composição dos superávits fiscais. Tais tributos caracterizam-se pelo impacto não tão claro para a população e para os grupos que estariam envolvidos numa difícil negociação política, caso optasse-se por cortar gastos públicos, ao invés de intervir na legislação tributária.

Além disso, como mostra um estudo do Departamento de Estudos Técnicos do Unafisco Sindical, realizado para o ano de 1995, os ajustes no Sistema Tributário compuseram um cenário em que mais da metade da arrecadação tributária provém da oneração do consumo. Dentre as bases de incidência existentes no Sistema Tributário Brasileiro, o consumo é aquela na qual a distinção do contribuinte por capacidade contributiva é menos precisa, já que, neste caso, trata-se de tributos indiretos, que são refletidos no preço que o consumidor paga. Por mais que as cestas de consumo das famílias brasileiras com diferentes níveis de renda difiram em alto grau, ainda é difícil constituir um sistema de tributação com caráter bastante progressivo apoiado na tributação do consumo – as famílias mais pobres, com alta propensão a consumir, gastam grande parte de

sua renda com tributos embutidos nos preços de bens e serviços. A partir de 1995, este panorama não sofre alterações profundas, mantendo a estrutura tributária brasileira contraproducente no que se refere à amenização das desigualdades sociais, já que a principal base de tributação do sistema conserva um caráter regressivo. Todavia, há a criação, de qualquer modo, de outros tributos indiretos, que seriam incluídos na legislação tributária.

As contribuições sociais compõem o principal grupo de tributos indiretos incorporados ao Sistema Tributário no período pós-Constituição de 1988, ampliando sua atuação para o faturamento e o lucro das empresas – além da já existente incidência sobre a folha salarial. São peculiares, como se sabe, por não serem repartidas com as esferas subnacionais, isto é, têm arrecadação exclusiva da União, e vinculada a gastos específicos. Além disso, não se submetem a princípios constitucionais, como o princípio da não-cumulatividade.

Neste contexto, as contribuições sociais proporcionaram liberdade a outros tributos para que financiassem o pagamento da dívida pública, ao invés de vincularem-se a políticas sociais. Ademais, a desvinculação das receitas da União retirou de 20% da arrecadação com contribuições sociais o encargo de estarem voltadas a gastos públicos pré-determinados.

Um estudo com base nas séries produzidas pela extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES<sup>26</sup>, sinaliza que em 2003 a participação da arrecadação no PIB por meio de contribuições sociais já tinha superado a participação da arrecadação de outros impostos.

Outra face das distorções ampliadas no período tratado refere-se à incidência da tributação sobre a competitividade da produção nacional. O grupo de tributos que incidem sobre bens e serviços, composto por ICMS – cuja arrecadação é a maior dentre todos os tributos -, IPI, ISS, PIS e Cofins é ampliado com a incorporação da CPMF, que dura de 1997 a 2007. Estes tributos correspondem a 44% da carga tributária total em 2005.<sup>27</sup> Destes, somente o IPI e o ICMS tem sua incidência baseada no valor agregado, afastando-se de distorções que poderiam provocar sobre a eficiência econômica. Todos os outros são calculados de modo cumulativo – ampliando o ônus sobre o consumidor final -, sendo o PIS e a Cofins tributos que têm uma pequena parcela de sua arrecadação incidindo sobre a produção de modo não cumulativo, a partir de 2002.

---

<sup>26</sup> Elaborado por Rezende, Araújo e Afonso (2007).

<sup>27</sup> Elaborado por Rezende, Araújo e Afonso (2007), com base nas séries de dados da extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES e em trabalho de Afonso e Meirelles (2006).

Desta análise, podemos evidenciar dois problemas: a alta tributação sobre a produção e a qualidade deteriorada desta tributação. Dividindo os tributos entre aqueles incidentes de forma cumulativa e aqueles incidentes sobre valor agregado, um estudo de Rezende *et al.* (2007)<sup>28</sup> mostra que o patamar de tributação sobre a produção nacional já se caracterizava como elevado antes do início da década de 90, correspondendo a 45% do PIB. Em 2005, essa porcentagem reduziu-se minimamente, para 44,3% do PIB. Contudo, a composição desta tributação sofreu grave deterioração, com a ampliação da participação dos tributos considerados de má-qualidade, isto é, incidentes sobre suas bases com duplicidade, de forma cumulativa. Enquanto em 1988, 11,5% dos tributos incidiam em cascata sobre bens e serviços, em 2005, essa porcentagem elevou-se para 20,8%, em função, principalmente, das receitas crescentes do PIS, da Cofins e da CPMF, que bateram recordes até 2005.

Um interessante estudo elaborado por Siqueira, Nogueira e Souza (2001), calcula a alíquota efetiva dos impostos indiretos no Brasil sobre as exportações, a administração pública e as famílias, isto é, a alíquota final considerando a tributação incidente nos insumos utilizados na produção. Vianna (2007) lembra que, dada a multiplicidade de tributos, há um descolamento entre as alíquotas diversas que oneram as etapas intermediárias do processo produtivo e a alíquota identificada no preço final.

Levando em conta quatro impostos – IPI, ICMS, ISS e Imposto sobre Importação – o estudo demonstra que, mesmo tratando-se de impostos sobre valor adicionado, como o IPI e o ICMS, há presença da cumulatividade no sistema brasileiro de tributação indireta. As exportações, por exemplo, eram aparentemente levemente tributadas, com alíquota de primeiro estágio de 2,5%, mas apresentaram alíquota efetiva média de 11,7%.

Outro problema que se tornou evidente ao longo da década de 1990 tem seu nascimento datado na Constituição de 88, ainda que seu agravamento tenha ocorrido em função da política fiscal explanada no capítulo. Tal problema é o estreitamento da capacidade financeira dos estados, frente ao crescimento das obrigações públicas de ordem social – que se manifestam via vinculação de tributos e receitas – num contexto em que há rígidos mecanismos de controle por parte da União sobre o uso dos recursos pelos entes federativos, em nome dos esforços para

---

<sup>28</sup> Elaborado por Rezende *et al.* (2007), com base nas séries de dados da extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES e em trabalho de Afonso e Meirelles (2006).

superávits nos resultados primários das contas públicas. Além da redução da margem de manobra para traçar estratégias de desenvolvimento regional, aplicando recursos para este ou aquele fim, dado o crescimento dos gastos e da necessidade de obter resultados financeiros positivos, os estados vêem as transferências que recebem da União abarcarem cada vez maior parcela de receita vinculada a determinados gastos (Afonso, p. 139 – 142).

No que diz respeito à capacidade do Sistema Tributário Brasileiro em desempenhar um papel de minimizador das desigualdades sociais do país, podemos também levantar algumas tendências – de modo geral, negativas para este propósito – que se estabeleceram durante a década de 90.

Como discutido anteriormente, o crescimento da carga tributária durante a década em questão se dá baseada, principalmente, nos tributos que incidem sobre bens e serviços, que alcançam a marca de 65% da arrecadação global em 2003. Gentil<sup>29</sup> (2006, p. 218) bem assinala que “esses tributos (...) atingem especialmente os consumidores assalariados, que têm elevada propensão marginal a consumir, ou ainda, que gastam tudo o que ganham, e pagam pelos impostos e contribuições sociais embutidos nos preços dos bens e serviços que consomem”. Salm (2006, p. 294) reafirma que o Brasil é um país com estruturas de consumo muito diferenciadas, onde a elevada incidência de impostos indiretos, altamente regressivos, alimenta as desigualdades já existentes na estrutura social.

Afonso, Araújo e Viana (2004) utilizaram o conceito de alíquota efetiva usado por Siqueira, Nogueira e Souza (2001) para calcular a incidência tributária no Brasil sobre despesas de alimentação no domicílio, vestuário e medicamentos, por faixa de renda familiar. Para este estudo, utilizaram as despesas declaradas pelas famílias ao IBGE, na Pesquisa de Orçamento Familiar. Os resultados são mostrados na tabela III:

---

<sup>29</sup> Gentil (2006) apud Vianna (2007, p. 281)

**Tabela III – Incidência Tributária sobre Alimentação no Domicílio, Medicamentos e Vestuário, por faixa de renda**

	0 a 2 SM	2 a 5 SM	5 a 10 SM	10 a 20 SM	> 20 SM
<b>Participação dos Impostos no</b>					
<b>Consumo (%)</b>	<b>13,3</b>	<b>13,1</b>	<b>12,6</b>	<b>12,3</b>	<b>11,9</b>
ICMS	5,9	5,8	5,5	5,3	5,0
IPI + ISS	1,7	1,6	1,6	1,5	1,4
COFINS + PIS + PASEP	5,7	5,7	5,5	5,4	5,5
<b>Participação dos Impostos na</b>					
<b>Renda (%)</b>	<b>13,3</b>	<b>12,9</b>	<b>11,4</b>	<b>9,9</b>	<b>8,3</b>
ICMS	5,9	5,7	5,0	4,3	3,5
IPI + ISS	1,7	1,6	1,5	1,2	1,0
COFINS + PIS + PASEP	5,7	5,6	5,0	4,4	3,8

Fonte: Afonso, Araújo e Viana (2004) apud Vianna (2007).

Como se observa, é bastante evidente que os tributos considerados pelo estudo apresentam caráter regressivo, incidindo de forma mais pesada, em termos proporcionais, sobre o grupo de famílias que se situam em faixas de renda menores. O ICMS e a soma do Cofins, PIS e PASEP apresentam, em especial, resultados bastante negativos, se tomamos o Sistema Tributário como uma das ferramentas que o Estado tem em mãos para minimizar as desigualdades sociais. Em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o peso sobre a renda das famílias com rendimentos acima de 20 SM é de 3,5%, enquanto sobre a renda das famílias com rendimentos de 0 a 2 salários mínimos é de 5,9%. Vale ressaltar que, apesar das despesas escolhidas (alimentação no domicílio, vestuário e medicamentos) não constituírem, obviamente, o universo de possíveis gastos de uma família brasileira – seja ela de baixa ou elevada renda -, as categorias escolhidas representam despesas que podem ser consideradas de primeira ordem de importância.

Afonso, Araújo e Viana (2004) constataram, ainda, que o IPI e o ISS apresentam resultados menos discrepantes no que se refere ao peso sobre o orçamento das famílias de baixa renda e daquelas de renda mais elevada. A menor regressividade verificada é atribuída à incidência destes dois impostos sobre uma gama de bens e serviços consumidos essencialmente só por famílias com maior renda – como automóveis e restaurantes, por exemplo. O ICMS, apesar da sua incidência sobre valor adicionado, é o tributo que ocupa o posto de mais regressivo, dentre os estudados pelos autores. Este resultado os surpreendeu, de certa forma, pois havia uma crença de que a cumulatividade da incidência tributária poderia agravar a sua regressividade. Entretanto, o grupo formado por Cofins, PIS e CPMF – contribuições sociais cobradas em cascata - ocupou a segunda posição, entendendo-se que estes tributos são menos regressivos que o ICMS, considerado de modo universal<sup>30</sup>.

O ICMS é um dos tributos que oneram o consumo de bens e serviços. Como comentado anteriormente, o consumo é responsável, ao longo de toda década de 1990 e no início dos anos 2000, por uma parcela de recursos arrecadados maior do que o dobro daquela atribuída às bases de incidência referentes à renda e ao patrimônio, nas quais a oneração pode constituir-se muito mais facilmente como instrumento de correção de desigualdades sociais. A tributação sobre renda e patrimônio pode se dar através de tributos diretos, que discriminam com facilidade a capacidade contributiva do contribuinte. Um caso clássico é o IR, tributo sobre a renda, que possui três alíquotas distintas – crescentes conforme cresce a faixa de renda do contribuinte. Ainda que haja uma discussão em torno da progressividade do IR brasileiro – se suficiente ou não – este tributo onera com alíquota maior os indivíduos com renda acima de determinado valor (corrigido ano a ano), ao contrário do IPI, por exemplo, cujas alíquotas se diferenciam por bem industrializado – cada qual presente, muitas vezes, em cestas de consumo de famílias pobres e famílias ricas.

---

<sup>30</sup> Considerou-se o ICMS de um modo geral, levando-se em conta toda sua composição de alíquotas.

**Tabela IV – Arrecadação por Base de Incidência**

	<b>1988</b>	<b>1993</b>	<b>1998</b>	<b>2003</b>
<b>Total</b>	100,0	100,0	100,0	100,0
Comércio Exterior <sup>1</sup>	1,9	1,7	2,4	1,5
Bens e Serviços <sup>2</sup>	45,0	47,5	43,8	44,1
Patrimônio <sup>3</sup>	0,9	1,0	3,3	2,8
Renda <sup>4</sup>	20,8	18,0	17,5	18,9
Folha Salarial <sup>5</sup>	23,6	25,0	23,4	18,7
Demais	7,8	6,8	9,6	14,0

<sup>1</sup>Imposto sobre Importações

<sup>2</sup>ICMS, IPI, Cofins, PIS/Pasep, IPMF/CPMF, IOF, ISS e Impostos Únicos

<sup>3</sup> IPTU, IPVA e ITR

<sup>4</sup> IR e CSLL

<sup>5</sup> Previdência Social e FGTS

Fonte: Extinta Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES e Afonso e Meirelles (2006).

Como se pode perceber, a década de 90 e o início dos anos 2000 trouxeram ao Sistema Tributário Brasileiro uma série de ajustes - desordenados e sem uma estrutura sólida – em nome da resolução de dificuldades financeiras que o país enfrentou, principalmente a partir do Plano Real, que combateu com sucesso o crescimento dos preços. Tais ajustes não resolveram alguns dos problemas da estrutura tributária, no que concerne ao combate das desigualdades de renda, e agravaram outras mazelas, referentes à falta de autonomia das esferas subnacionais e à alta carga de tributos paga pelos brasileiros – em especial pelo consumidor. De outro lado, os serviços oferecidos pelo Estado – que na Constituição de 1988 tomaram forma da formatação de um Estado preocupado com a Seguridade Social – têm suas formas de financiamentos competindo com os gastos astronômicos com os juros e encargos da dívida pública. A prioridade, na década

de 1990, foi, indubitavelmente, direcionada para cumprir o ajuste fiscal – e isso se deu em meio a uma conjuntura em que o custo para o Brasil seria altíssimo, devido às elevadas taxas de juros. Como citado, a Dívida líquida do Setor Público cresceu mais de 16 pontos percentuais em quatro anos – de 1994 a 1998.

No capítulo seguinte, será apresentada duas Propostas de Reforma Tributária propostas durante o governo Lula, e que tiveram grande repercussão política à época. Depois, tais propostas serão analisadas, tendo em mente os problemas que o Sistema Tributário Brasileiro apresentou até aqui.

## **Capítulo IV - Proposta de Reforma Tributária do governo de 2008 (PEC 233/ 2008)**

---

### **4.1 – Apresentação**

A proposta de Emenda Constitucional enviada pelo governo federal ao Congresso em fevereiro de 2008 é apresentada na Cartilha da Reforma Tributária como um conjunto de mudanças em matéria tributária com o objetivo de "criar condições para consolidar os avanços e acelerar ainda mais o crescimento econômico e a redução das desigualdades sociais e regionais" no Brasil. Ainda, ressalta-se que a discussão em torno da proposta elaborada focou-se na ampliação do potencial de crescimento do país, racionalizando o Sistema Tributário para este fim. Na apresentação, o governo diz-se confiante na tramitação da proposta no Congresso, pelo fato de que o momento macroeconômico brasileiro seria favorável à reestruturação do Sistema Tributário sem grandes perdas absolutas para os agentes envolvidos, já que a arrecadação tenderia a aumentar nos anos seguintes, mesmo com a redução desejada da carga tributária.

De forma geral, levantou-se as seguintes metas às quais a proposta da reforma tributária estaria orientada a alcançar:

1. **Desoneração Tributária:** Redução do número de tributos e do custo de cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas e pelos consumidores;
2. **Aumento da formalidade,** com distribuição mais eqüitativa da carga tributária;
3. **Correção de distorções,** diminuindo da oneração sobre investimentos e exportações;
4. **Eliminação da guerra fiscal;**
5. Aperfeiçoamento da política de **desenvolvimento regional;**
6. **Aprimoramento das relações entre a União e os entes federados,** visando melhorar o

federalismo fiscal no Brasil;

## 7. **Simplificação da estrutura tributária**, eliminando tributos e desburocratizando a legislação tributária.

Por uma ótica mais focada nos objetivos específicos, será apresentada a seguir a gama de alterações na legislação tributária proposta pela PEC 233/2008, isto é, o conjunto de estratégias que o governo elencou para que as metas estipuladas acima fossem cumpridas, caso houvesse aprovação da proposta de reforma.

### 4.1.1 - Simplificação dos Tributos Federais

A simplificação da tributação atribuída à União se daria com a extinção - no segundo ano após a aprovação da Reforma - de cinco contribuições que têm papel importante na arrecadação federal: Cofins, PIS, CIDE-Combustíveis, CSLL (incorporado no novo Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas) e Contribuição sobre Folha para Salário Educação. Como contrapartida, propôs-se a criação de um imposto adicional, com incidência sobre valor adicionado - o Imposto sobre Valor Adicionado Federal (IVA-F) – que abrangeria a arrecadação dos tributos extintos (com exceção da CSLL).

De acordo com o artigo 153 da Constituição Federal, que legislaria sobre este novo tributo, ele seria não-cumulativo, sua incidência incluiria os bens importações e não incluiria as exportações. Além de ser responsável pela simplificação da estrutura tributária federal, atribuíria-se ao IVA-F o fim do regime de cumulatividade existente no Cofins, na CIDE-Combustíveis e no PIS. Além disso, com a vigência do novo imposto sobre valor adicionado, seria possível, segundo o governo, desonerar completamente os investimentos, através da concessão de crédito integral para aquisição de bens destinados ao ativo permanente (PEC 233/2008, 2008).

A segunda modificação seria a simplificação do IPI, reduzindo o número de alíquotas incidentes sobre a gama de bens industrializados. Sua função limitar-se-ia a:

1. Tributar mais pesadamente fumo e bebidas;
2. Mecanismo de incentivo em políticas industriais, como a Lei de Informática;

3. Mecanismo de incentivo ao desenvolvimento regional, como ocorre com os benefícios para a Zona Franca de Manaus.

Uma terceira alteração se daria em relação à CSLL, que seria incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), já que são dois tributos com mesma base de incidência – o lucro das empresas.

Nota-se, aqui, que todos os impostos do governo federal seriam mantidos, já que somente as contribuições citadas entrariam na lista de substituição pelo IVA-F.

#### 4.1.2 - Fim da Guerra Fiscal e Simplificação do ICMS

A chamada guerra fiscal - disputa travada entre os estados pela atração de investimentos privados, - se dá, principalmente, através da determinação das alíquotas do ICMS, que recebem de cada ente federativo valores distintos para recair sobre a circulação de um mesmo bem ou serviço. Na forma de incentivos fiscais, os estados competem na concessão de benefícios ao setor privado, o que prejudica a arrecadação total, com ônus mais acentuado àqueles entes federativos menos desenvolvidos, que não têm condições financeiras suficientemente favoráveis para acompanhar os estímulos produtivos oferecidos pelos estados mais ricos.

A proposta colocada em pauta seria a alteração gradual da legislação que estipula a maior parcela da cobrança do ICMS no estado de origem da mercadoria. Ao longo de oito anos, a alíquota devida ao estado de origem seria reduzida a 2%, valor que teria a função estrita de estimular a fiscalização também por parte dos estados originários do bem. Neste processo, a alíquota a ser paga ao estado de destino seria elevada. Desta forma, evitar-se-ia a mudança brusca da distribuição das receitas entre os estados e a interrupção de compromissos firmados entre estes e as empresas receptoras dos incentivos fiscais.

A lógica desta estratégia está em beneficiar, com a cobrança do ICMS, não o estado que recebe os investimentos produtivos (estado de origem da mercadoria), mas o estado onde se encontra o comprador dos bens e serviços originários do investimento produtivo realizado em outro ente federativo. Ao invés de estimular uma disputa acirrada por atração de investimentos, haveria incentivos para que os estados priorizassem o aumento do consumo, em prol do

crescimento da arrecadação de ICMS.

Depois de oito anos ocorreria a substituição do atual ICMS pelo Novo ICMS, que teria legislação única para os 27 estados. As alíquotas seriam nacionalmente uniformes e estipuladas pelo Senado e pela Confaz, salvo exceções, constituídas por alíquotas pré-determinadas por lei complementar, as quais os entes federativos teriam direito de alterar conforme sua necessidade.

A solução encontrada para a guerra fiscal abrigaria, ainda, incentivos para reduzir o nível de sonegação fiscal com a possibilidade, incluída na proposta, de haver a cobrança integral do tributo devido no estado de origem. Neste caso, haveria um repasse ao estado de destino da mercadoria, ocorrendo por meio de uma câmara de compensação entre os entes federativos.

Ademais, a proposta previa a formação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER), que destinaria recursos, de forma decrescente ao longo de um período de transição, dos estados que ganhariam com a reforma tributária para os estados que sofreriam perdas de recursos com ela. A atuação do fundo se daria cada vez menos em função da compensação dos estados que obtêm prejuízos com a desoneração das exportações e cada vez mais a favor da equalização dos efeitos da Reforma.

Por fim, os estados que concedessem novos incentivos por meio de ICMS passariam a ser penalizados, não recebendo os recursos dos Fundos de Participação dos Estados e de Equalização de Receitas.

#### **4.1.3 - Desoneração da Folha Salarial**

O proposto referente a este tema foi a redução da contribuição dos empregadores para a previdência de 20% para 14% da folha salarial, de forma gradual - com redução de 1 ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da reforma. Adicionalmente, extinguir-se-ia a contribuição para o Salário Educação, substituindo-a pelo IVA-F, como exposto acima.

No agregado, as duas medidas corresponderiam à desoneração de 8,5% da folha salarial das empresas, numa tentativa de aumentar os estímulos à formalidade e a competitividade das

empresas brasileiras.

#### 4.1.4 - Desoneração dos Investimentos

A estratégia para desonerar os investimentos passava pela redução do prazo para apropriar os créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos. No caso do ICMS, o prazo de 48 meses seria reduzido a zero de forma gradativa ao longo de oito anos. Já no caso do PIS/Cofins, a idéia seria reduzir o prazo de 24 meses no menor tempo possível.

#### 4.1.5 - Desoneração da Cesta Básica

A desoneração da cesta básica consistiria na redução de alíquotas de bens essenciais à vida e consumidos pelas classes mais baixas da população, como pão, açúcar e óleo de soja. Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS, de alíquotas unificadas, esse processo torna-se menos obstaculoso. A proposta de reforma tributária não é precisa no que tange à proporção da redução dessas alíquotas.

Um dispositivo legislativo impediria, entretanto, que as alterações realizadas implicassem aumentos da carga tributária em termos relativos.

#### 4.1.6 - Correção das Distorções do Sistema Tributário

São três as principais alterações relativas a este ponto:

1. **Desoneração completa das exportações**, que se daria através da transição da tributação do ICMS sobre o estado de destino, que implicaria na eliminação da resistência dos estados em repassar os créditos do tributo a outros entes federativos, e da constituição de um sistema de compensação entre empresas de débitos e créditos tributários.
2. **Redução da cumulatividade**, com extinção do CIDE-Combustíveis, Cofins e CSLL e com eliminação das restrições a apropriação de créditos tributários de bens e serviços

adquiridos pelas empresas.

3. **Fim do favorecimento às importações**, com extinção da guerra fiscal. Em alguns estados, houve incentivos à importação de máquinas e insumos produtivos, a fim de baratear a produção do setor privado e estimular a manutenção da indústria local.

#### 4.1.7 - Aperfeiçoamento da Política de Desenvolvimento Regional

A política de desenvolvimento regional (PDR) no Brasil apóia-se em duas frentes:

1. Créditos de Fundos Constitucionais de financiamento do Nordeste (FNE), Norte (FNO) e Centro-Oeste (FCO), cujos recursos provêm da vinculação de 3% da receita do IPI e do IR.
2. Aquisição de Debêntures de empresas, através da alocação de recursos orçamentários destinados aos fundos e desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e da Amazônia (FDA).

A estratégia contida na proposta de reforma seria ampliar a gama de recursos disponíveis para estes programas e alterar a esfera responsável pelo seu encaminhamento. Buscar-se-ia ampliar a possibilidade de dispor recursos para investimentos estruturantes de infra-estrutura, bem como qualificação da mão-de-obra, capacitando as economias regionais para explorarem seus potenciais regionais. As mudanças a serem implantadas seriam as seguintes:

1. Criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que coordenaria a aplicação dos recursos do Programa de Desenvolvimento Regional;
2. Ampliação do montante de recursos destinados ao PDR, via ampliação de 4,1% (considerando os fundos constitucionais, o FDNE e o FDA) para 4,8% do IR e IPI dos recursos que seriam destinados ao novo FNDR;
3. Alargamento do escopo do PDR, com aplicação de até 5% dos recursos em áreas menos desenvolvidas do Sul e do Sudeste;
4. Garantia de que 60% dos recursos do FNDR serão aplicados em financiamentos;

5. Criação de novos instrumentos para alocação dos recursos do FNDR;
6. Investimentos estruturantes, segundo as diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Integração e pelas Superintendências Regionais;
7. Transferências para Fundos de Desenvolvimento Regionais, para alocação em investimentos ou setor produtivo. Este novo formato caracteriza-se por maior descentralização da tomada de decisão referente à aplicação dos recursos.

Como em outras frentes, as mudanças seriam feitas de modo gradual, ao longo de oito anos, conforme é indicado na tabela abaixo (tabela V):

**Tabela V – Previsão da Distribuição de Recursos pela Política de Desenvolvimento Regional**

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
% da base de partilha destinada ao FNDR	4,2%	4,3%	4,4%	4,5%	4,6%	4,7%	4,8%
% do FNDR destinado ao financiamento	80%	76%	72%	68%	64%	62%	60%
% mínima destinada ao NE/NO/CO	99%	98%	97%	96%	95%	95%	95%
Projeção de Recursos disponíveis para o PDR (em bilhões de R\$)	9,5	10,3	11	11,8	12,7	13,6	14,6

Fonte: Cartilha da Reforma Tributária (2008), do Governo Federal.

#### 4.1.8 - Mudanças no Sistema de Partilhas

Um dos objetivos da proposta era não ter como resultado alterações nos montantes transferidos aos Estados, aos Municípios e às áreas específicas do Setor Público. Em meio às modificações que seriam feitas na gama de tributos – com extinções e unificações – alguns ajustes no sistema de vinculações e partilhas seriam necessários para atingir o objetivo proposto acima.

Os tributos que seriam extintos com a reforma são vinculados a Seguridade Social (Cofins e CSLL), ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e ao BNDES (PIS), à educação básica

(Salário Educação) e à infra-estrutura de transportes (CIDE-Combustíveis). A tabela abaixo mostra o cenário em 2006 referente à arrecadação de alguns tributos, e suas vinculações de gasto.

**Tabela VI – Modelo tributário vigente sem a PEC 233/2008 em vigor**

Arrecadação		Vinculações		
			Sem DRU	Com DRU
IR	125,8	Seguridade Social	119,5	95,6
CSLL	28,0	FAT/BNDES (PIS)	20,6	16,5
Cofins	91,5	I.E. de transportes, etc. (CIDE)	7,8	6,3
PIS	20,6	Educação Básica (sal.-Educação)	6,9	6,9
CIDE	7,8	FPE (21,5% IR + IPI)	32,9	32,9
Salário-Educação	6,9	FPM (23,5% IR + IPI)	36	36
IPI	27,4	Fundos Constitucionais (3% IR + IPI)	4,6	4,6
<b>Total</b>	<b>308,0</b>	<b>FPEX (10% IPI)</b>	<b>2,7</b>	<b>2,7</b>

Fonte: Cartilha da Reforma Tributária (2008), do Governo Federal.

Com a reforma tributária em questão, os sete tributos discriminados na tabela seriam substituídos por apenas três: IVA-F, IPI e IR. Para garantir que as políticas sociais e os fundos regionais não fossem prejudicados, a PEC 233/2008 estabelece que uma porcentagem da receita desses três tributos seja destinada a cada uma das áreas cujas fontes de financiamento estão sendo extintas.

Dessa forma, à Seguridade Social, ao FAT/BNDES, à infraestrutura de transporte e à educação básica passariam a ser destinados recursos de uma nova base de arrecadação, equivalentes, entretanto, à porcentagem das bases antigas.

No caso das partilhas estaduais, a PEC propôs a formação de uma base de partilha que corresponderia exatamente à receita do IPI e IR à época. Esta nova base seria formada pelas receitas do IPI, IR e IVA-F, deduzidos o montante destinado ao FAT/BNDES, à infra-estrutura de transporte, à educação básica e à Seguridade. Haveria possibilidade de ampliação desta base com a incorporação do Imposto sobre Grandes Fortunas, que existe na Constituição, mas jamais entrou em vigor.

Sobre a nova base seriam calculadas as transferências para os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, mantendo-se as alíquotas vigentes em 2008, definidas na Constituição. O Fundo Nacional de Desenvolvimento regional também passaria a receber uma porcentagem desta nova base de cálculo, assim como o Fundo de Equalização das receitas.

As porcentagens referentes às partilhas e vinculações no novo modelo são mostradas na tabela abaixo (tabela VII):

**Tabela VII – Nova estrutura tributária, proposta pela PEC 233/2008:**

<b>Novo Modelo</b>		
	<b>Sem DRU</b>	<b>Com DRU</b>
<b>(A) Base I: IR + IPI + IVA-F</b>	308	246,4
<b>(B) Vinculações (% de A)</b>	154,9	125,4
Seguridade Social (38.8%)	119,5	95,6
FAT/BNDES (6.7%)	20,6	16,5
I.E. de transportes, etc. (2.5%)	7,7	6,2
Educação Básica (2.3%)	7,1	7,1
<b>(C) Base II: A - B</b>	153,1	153,1
<b>(D) Partilha Federal (% de C)</b>		
FPE (21,5%)	32,9	32,9
FPM (22,5%)	36	36
FNDR (4,8%)	7,3	7,3
FER (1,8%)	2,8	2,8

Fonte: Cartilha da Reforma Tributária (2008), do Governo Federal.

As vantagens advindas das alterações realizadas é dar à base de financiamento de políticas públicas um caráter menos volátil, já que ela seria composta, nesta nova estrutura, por tributos menos suscetíveis a oscilações que os tributos que compunham as antigas bases de arrecadação, tomados um a um. O IVA-F, em especial, seria um tributo robusto, que teria uma ampla base de

incidência, trazendo ao novo modelo maior solidez, que seria responsável pela proteção das finanças públicas regionais.

#### 4.1.9 – Aprimoramento das Relações Federativas

Uma primeira mudança relativa a esse ponto seria a revisão do critério de partilha da parcela correspondente a 25% do ICMS, destinada aos municípios. Antes da elaboração da proposta de reforma tributária, a distribuição desses recursos se dava de forma proporcional ao valor adicionado pelo município com suas atividades econômicas. Visto que este critério provocava um desequilíbrio imenso a favor dos municípios onde se encontram as grandes plantas industriais, a PEC 233/2008 sugeriu que a nova distribuição passasse a ser definida por lei complementar, respeitando, mais uma vez, um processo gradual de transição para as novas definições. Assim, poder-se-ia evitar casos como o constatado pelo estudo feito pelo governo federal para a elaboração da Cartilha da Reforma Tributária (2008, p. 19), em que, em alguns estados, municípios chegavam a receber 130 vezes mais recursos do que outros. O objetivo seria construir um modelo federativo mais justo.

A segunda mudança proposta seria a alteração da base de cálculo para os repasses aos Fundos de Participação dos Municípios e dos Estados. Se ainda em 2008 as contribuições sociais não eram partilhadas pela União, representando uma grande parcela do crescimento da receita disponível ao governo federal durante os anos 90 e início dos 2000, a PEC 233/2008 propõe que a nova base de cálculo resolva essa distorção, sendo composta pelo novo IVA-F, IPI e IR. Estariam de fora a contribuição sobre folha, o ITR e os impostos utilizados como ferramentas regulatórias – II, Imposto sobre Exportação e IOF, que necessitam de flexibilidade por representarem parte da engrenagem da política econômica.

## **4.2 - Análise da Proposta de Reforma Tributária do governo federal (PEC 233/2008)**

A PEC 233/2008, que consiste na proposta de reforma tributária de 2008 elaborada pelo governo Lula, não entrou em vigor. Apesar de não ter alcançado o resultado esperado pelo governo dentre os parlamentares brasileiros, a repercussão que emergiu após sua publicação foi bastante expressiva, desencadeando a reação de diversos órgãos e autores, que passaram a colaborar para constituir uma rica massa crítica em relação ao novo modelo que era então proposto. Ainda que não tenhamos visto, ainda, quaisquer alterações na estrutura tributária brasileira que remetam à PEC 233/2008, optou-se aqui por tomá-la como uma das propostas a serem analisadas perante os problemas que se formaram em meio à constituição histórica do Sistema Tributário Nacional, desde a década de 1960, quando esteve pautada uma primeira reforma mais abrangente e sólida.

Entende-se que a PEC 233/2008 pode ser considerada simbólica, à medida que representa uma resposta clara às demandas evocadas pela opinião pública predominante na transição das décadas de 1990 e 2000. A proposta elaborada pelo governo Lula foca suas ações no processo de simplificação da estrutura tributária – reduzindo o número de tributos – e de desoneração tributária (ainda que muitos críticos tenham dúvidas quanto à efetividade das medidas propostas para o alcance deste objetivo). Ao mesmo tempo em que combina sob a mesma égide esses dois elementos, a proposta de reforma em questão despreza completamente um problema fundamental presente no Sistema Tributário Brasileiro, relativo à capacidade que este tem de amenizar as desigualdades sociais existentes no país. Como apresentado durante este trabalho, uma das características marcantes de nossa estrutura tributária é a de caracterizar-se como motor agravante dessas desigualdades, uma vez que não respeita os princípios estabelecidos na Constituição Federal de equidade e capacidade contributiva.

A seguir será apresentado um levantamento da crítica à PEC 233/2008, em relação a cada uma das principais alterações propostas pela emenda.

#### 4.2.1 - Extinção de Contribuições Sociais e Criação do IVA-F

A PEC 233/2008 propõe, em termos gerais, a extinção de quatro contribuições sociais para a formação de um imposto federal de incidência sobre valor adicionado. A CIDE-Combustíveis, o PIS, a Cofins e a Contribuição sobre Folha para Salário Educação seriam substituídos pelo IVA-F. O governo expõe que uma das principais causas desta alteração seria a redução da cumulatividade da estrutura vigente, já que a Cofins, a CIDE e o PIS são tributos portadores deste modelo de oneração. A disposição de um sistema tributário com menor grau de cumulatividade traria estímulos à decisão por investimentos, uma vez que as empresas estariam sujeitas a uma carga tributária menor, que não incide duplamente sobre uma mesma base de incidência.

Contudo, Lopes Filho (2008) ressalta que a promessa de redução da cumulatividade com a implantação do IVA-F é falsa, já que o novo tributo incidiria sobre a mesma base do ICMS estadual, a operação de bens e serviços em todo território brasileiro. Outra crítica feita por Lopes Filho é a de que o novo imposto sobre valor adicionado constituiria um tributo indireto e seria repassado ao consumidor, desestimulando a ampliação da atividade econômica via aumento do consumo. Lopes Filho realça que a mudança proposta não toca, desta forma, numa questão fundamental, relativa ao peso desproporcional que a carga tributária tem sobre os atores que consomem bens e serviços, a favor daqueles que fazem parte do circuito de acumulação de capital. Em outras palavras, a oneração sobre o empresariado continuaria sendo reduzida em comparação àquela sobre o consumidor.

O governo clamou, à época, que a proposta de reforma tributária eliminaria, ainda, uma parcela importante de contribuições sociais, vistas como tributos que foram agregados ao Sistema Tributário por fora da estrutura inicialmente pensada – não são repartidas com as esferas subnacionais e enfrentam um processo legislativo de criação muito menos burocrático que os impostos tradicionais. Um artigo da Consultoria Legislativa do Senado (2008, p. 29) lembra, entretanto, que a PEC 233/2008 não inclui, em nenhum dos pontos tratados, qualquer garantia de que a União não criará novas contribuições sociais para preencher a lacuna deixada por aquelas que seriam extintas. Segundo o artigo, “abre-se espaço para que esta competência seja novamente utilizada” e “todo o esforço de simplificação e racionalização do sistema tributário pode vir a ser

jogado fora (...) quando governos sequiosos por receita poderão criar novas contribuições com efeito em cascata e geradoras de alto custo administrativo para os contribuintes” (Consultoria Legislativa do Senado, 2008, p. 29).

Deve-se recordar, ainda, que o IVA-F teria regime de tributação “por dentro”, isto é, a alíquota é calculada sobre o preço final ao consumidor, que já inclui o tributo. Este atributo dificulta a transformação da estrutura tributária em uma estrutura mais transparente ao contribuinte. Com um novo modelo cujo principal tributo seria o IVA-F, nada seria alterado a respeito da transparência desejada.

A principal crítica em relação à criação do IVA-F é, talvez, aquela que trata da fragilidade a que o financiamento da Seguridade Social no Brasil seria posta à prova, no novo modelo. Passarinho (2008, p. 2) defende que a supressão da Cofins e da CSLL – esta última sendo incorporada ao IRPJ – significaria a eliminação de duas contribuições cujas receitas estão vinculada às despesas com Seguridade Social. Dar-se-ia, portanto, o desaparecimento de uma garantia constitucional de direcionamento de uma importante parcela de receitas a este fim. Ainda que a PEC 233/2008 determinasse que parte da receita do IVA-F, do IRPJ e do IPI seria destinado à Seguridade Social, como fonte substitutiva de recursos, Passarinho (2008) analisa que, com as modificações, o orçamento da Previdência estaria muito mais suscetível a disputas políticas que poderiam advir ao longo dos próximos anos. A importância das contribuições sociais, ao vincular arrecadações a gastos sociais, estaria sendo comprometida com a proposta do governo que, em contrapartida, estaria diante de um montante cuja utilização poderia ocorrer de forma mais flexível.

“Se hoje, pertencendo essas receitas ao orçamento da Seguridade Social, os governos insistem em propalar o suposto ‘déficit da previdência’, imaginem o que poderão alardear quando *formalmente* essas receitas deixarem de integrar as receitas específicas da seguridade?” (Passarinho, 2008).

O autor ainda trata de um segundo ponto de extrema relevância. O fato do IVA-F caracterizar-se com imposto indireto retira dele a capacidade de atuar como tributo progressivo, não alterando, ainda, o caráter regressivo da estrutura tributária brasileira.

#### 4.2.2 - Alterações relativas ao ICMS

Além de unificar as 27 legislações existentes do ICMS, o governo federal propôs a mudança da cobrança do imposto, transferindo a arrecadação para o estado de destino da mercadoria ou bem, isto é, aquele que o consome (ou o utiliza como insumo produtivo). Essas alterações provocariam, por outro lado, o desfavorecimento dos estados produtores, que recebem o maior montante de investimentos produtivos.

Críticas a este novo modelo são feitas por Lopes Filho (2008, p. 1), que realça o esmagamento da autonomia dos estados, com a determinação, pela União, das alíquotas que regeriam o novo ICMS. Segundo Lopes Filho, a nova versão do ICMS é criação da União. “Aos estados cabe apenas arrecadá-lo. Não dar-lhe instituição. É um tributo adotivo, gerado por terceiro. Não há criação conjunta”.

Por outro lado, um artigo do DIEESE (2008, p.6) ressalta que, juntamente com o fim da chamada “guerra fiscal”, ocorreria, com a mudança da legislação referente à arrecadação do ICMS, uma importante redistribuição regional de recursos. A concentração da arrecadação do ICMS existente nos estados do sul e sudeste - estados usualmente produtores - seria sanada com o favorecimento dos estados consumidores de bens e serviços. Outra consequência importante para a economia nacional seria o estímulo ao investimento e às exportações, com a redução do prazo de apropriação dos créditos de ICMS (de 48 meses para zero).

#### 4.2.3 – Desoneração da Folha de Pagamento

A grande crítica em relação à desoneração da folha de pagamento, que seria executada mediante a extinção da contribuição para o Salário Educação e a redução da contribuição previdenciária de 20% para 14% da folha salarial, segue a linha crítica referente à eliminação das outras contribuições sociais previstas na PEC 233/2008.

Com as alterações propostas, a política de investimentos públicos na Educação Básica ficaria fragilizada, pois dependeria da destinação de uma parcela de recursos advinda de uma base formada pelo IVA-F, IPI e IRPJ. O percentual destinado a esta política estaria sujeito a modificações que fossem convenientes a governos posteriores, dada a conjuntura com a qual se depararão e seus anseios no que tange à prioridade de gastos.

Em relação à contribuição previdenciária, a própria PEC 233/2008 já prevê a redução da destinação de recursos à Previdência, em seis pontos percentuais, de forma gradativa. Segundo o DIEESE (2008, p. 7), “A proposta do governo não faz qualquer referência a formas de compensação tributária para esta desoneração. Ao não assegurar a manutenção dos recursos hoje direcionados ao INSS, coloca-se em risco o financiamento da seguridade social do país”.

#### 4.2.4 – Mudanças no Sistema de Partilhas

No que tange as alterações nas partilhas de recursos do governo federal para os governos municipais e estaduais, a Consultoria Legislativa do Senado fez críticas relativas ao modo de estabelecimento da referência para manter o sistema sem grandes modificações após a suposta reforma. Escolheu-se, para isto, o ano de 2006, que pode carregar, segundo artigo da entidade, uma série de movimentos conjunturais específicos do momento macroeconômico. Há um grande risco de beneficiar atores que experimentaram um ano positivo no que toca a arrecadação de tributos, em 2006 (Consultoria Legislativa do Senado, 2008, p.57). Para que o risco de considerar comportamentos anormais fosse reduzido, a referência deveria levar em conta dados de um período mais longo que um ano.

#### 4.2.5 – Aperfeiçoamento das Políticas Regionais

A criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional é uma iniciativa que torna a política regional claramente mais concentrada nas mãos da União, de acordo com o artigo da Consultoria Legislativa do Senado (2008, p. 44). Há, neste caso, uma explícita centralização do

processo decisório, já que o FNDR obedeceria às regras da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, formulada e gerenciada na Esplanada dos Ministérios. A responsabilidade dos órgãos mais próximos dos beneficiados deveria ser maior, já que conhecem melhor a realidade local.

Outro ponto destacado é a ausência de qualquer garantia de prioridade ao semi-árido nordestino, que atualmente tem assegurado o recebimento de metade dos recursos destinados ao Nordeste.

O artigo da Consultoria Legislativa do Senado Federal traça uma crítica favorável à mudança da fonte de financiamento da política de Transporte Público, que passa a ser mais estável e menos suscetível às oscilações conjunturais. Ao deixar de depender apenas da CIDE-Combustíveis, a arrecadação para esta política passa a depender do nível de atividade econômica que ao qual estão associados os principais impostos federais.

#### 4.2.6 – Conclusões

À época da publicação da proposta de Reforma Tributária do governo, muitas das críticas eram direcionadas aos objetivos explicitados pela *Cartilha da Reforma Tributária* do Ministério da Fazenda. Ao invés de transformar o Sistema Tributário Brasileiro com norte no princípio de justiça tributária, propunha-se realizar pequenas alterações no sentido de melhorar o ambiente de negócios no país. Conforme o governo federal deixou claro durante a elaboração da PEC 233/2008, os objetivos da proposta passam pela simplificação do Sistema Tributário, pelo fim da “guerra fiscal”, pela redução da carga tributária, pela correção de distorções, pelo aperfeiçoamento da política regional e pelo aprimoramento das relações federativas. Em nenhum momento toca-se no problema da regressividade da estrutura tributária brasileira.

Segundo o DIEESE (2008, p.8), a proposta do governo federal não alteraria o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro. A maior parte da arrecadação continuaria sendo

provida pela tributação sobre o consumo, enquanto a oneração sobre o patrimônio e sobre a renda seria mantida ainda em níveis muito baixos. A consequência deste padrão é que as famílias com renda de até 2 salários mínimos gastam por volta de metade de sua renda com tributos. Já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos despendem por volta de um quarto de seus rendimentos para o mesmo fim.

O DIEESE chama atenção, ainda, para a manutenção, na proposta de reforma, da Desvinculação das Receitas da União, responsável pela exclusão de 20% da arrecadação das contribuições sociais do montante vinculado às políticas sociais. A separação desses recursos os torna objeto para livre utilização pela União, inclusive com encargos da dívida pública. O fato é que o pagamento de juros e a rolagem da dívida se dão com base na subordinação da arrecadação que deveria ser investida em políticas públicas, sem resolver questões fundamentais como a regressividade da tributação.

O tratamento do Imposto sobre Grandes Fortunas também é alvo de críticas do DIEESE. Ainda que se sinalize a possibilidade de utilizá-lo como base da Partilha de Recursos para os níveis subnacionais de governo, a PEC 233/2008 não garante que sua utilização será regulamentada ou, ao menos, que se trará qualquer esforço para tal. O Imposto de Renda também não será objeto de qualquer modificação, mantendo seu limitado número de alíquotas e seu baixo valor de isenção fiscal.

De um modo geral, nota-se que a PEC 233/2008 propunha atacar algumas mazelas do sistema tributário brasileiro, como a cumulatividade da tributação e a existência da guerra fiscal, como prática de fragilização da arrecadação estadual. O foco foi direcionado, sobretudo, à moldagem de um cenário mais favorável aos negócios, com desoneração da folha de pagamentos e estímulos para tornar a estrutura tributária mais previsível às empresas atuantes no país. Contudo, a introdução dessas questões na pauta da reforma tributária trouxe um enorme risco ao enfraquecimento da atuação do Estado, principalmente no que concerne ao sistema de Seguridade Social brasileiro. Garantias proporcionadas por vinculações de arrecadação com determinadas despesas desapareceriam e o montante transferido para a Previdência sofreria redução de seis pontos percentuais ao longo de seis anos.

Apesar de chamada de reforma tributária, a leitura que se faz é que a PEC 233/2008 tratou-se de um conjunto de remendos que não sugeriu alterar, de modo algum, a essência dos problemas presentes no Sistema Tributário Brasileiro, isto é, a capacidade do sistema de promover justiça social e amenizar as desigualdades de renda encontradas no país.

## **Capítulo V – Propostas de Reforma Tributária alternativas**

---

### **5.1 - Apresentação**

A segunda metade da década de 2000 foi palco para outras propostas alternativas de reforma tributária, elaboradas por diferentes grupos com interesse no tema. Também sucedeu a divulgação de análises críticas à proposta encaminhada pelo governo federal, que continham sugestões de alterações no texto da PEC 233/2008. É interessante notar a amplitude da questão da reforma tributária e a quantidade imensa de atores que ela envolve. Cada qual tem aspirações e projetos de desenvolvimento distintos, o que torna as propostas por eles organizadas bastante contrastantes. Esta multiplicidade de interesses é um dos principais elementos que torna difícil qualquer processo de abandono de uma determinada posição do Sistema Tributário vigente. Mudanças profundas e estruturais necessitam de articulações políticas com alto grau de complexidade para resistirem ao jogo político e serem aprovadas pelas casas legislativas. Algumas alterações não são passíveis destas articulações, sem que sua essência seja alterada. Desta forma, dar inclusive o primeiro passo rumo a alguma transformação mais efetiva é politicamente custoso e complexo, mas não desnecessário.

Serão apresentadas a seguir, algumas das propostas que surgiram durante os anos 2000, e que contrastam, em algum grau, com a PEC 233/2008. É importante destacar que tais propostas não foram formalizadas enquanto documentos legislativos por seus autores, assim como ocorrera com a PEC em questão. Contudo, as instituições e os elaboradores expuseram os princípios que acreditam ser adequados para nortear as transformações na legislação tributária, o que é suficiente para entender seus interesses e examinar as diferenças com a proposta do governo federal.

Em 2008, quando a PEC 233/2008 foi divulgada, houve a formação de grupos de resistência a alguns pontos, compostos por parlamentares. Um deles era encabeçado pelo deputado Pepe Vargas (PT/RS), que compunha, inclusive, a base governista, autora da proposta

de reforma. Estes parlamentares criticavam a pré-definição de valores de alíquotas pela PEC e defendiam que seus valores deveriam ser decididos via leis complementares. Além disso, propunham que o prazo de transição para a nova legislação tributária fosse mais prolongado do que o proposto e alertaram que a redução da contribuição previdenciária sem uma garantia clara de compensação poderia ser perigosa para o financiamento da previdência, que já é alvo de preocupações de quem crê que há um rombo em seu orçamento.

A bancada paulista do PSDB, por sua vez, defendia um prazo de transição para a nova legislação mais curto, com intenção de apressar o aparecimento dos efeitos da proposta do governo. Ademais, reivindicavam, especificamente, uma alíquota de ICMS devido ao estado de origem de 4%, ao invés dos 2% propostos. A oposição, em geral, também criticou, assim como o grupo liderado por Pepe Vargas, a redução da contribuição previdenciária, como medida que enfraqueceria o financiamento da Previdência.

Pouco antes das discussões relacionadas à PEC 233/2008, o deputado federal Luis Carlos Haully (PSDB/PR) apresentou uma proposta alternativa de reforma tributária com a clara intenção de simplificar o Sistema Tributário Brasileiro. Sua proposta foi formalizada na PEC 45, que propunha uma série de medidas mais radicais, pois recomendava mudanças mais profundas na estrutura vigente. Além do aumento do número de faixas, da ampliação da participação do IR na tributação total e da volta da CPMF em caráter permanente – com alíquota reduzida à metade e a possibilidade de deduzi-la da contribuição previdenciária -, Haully indicou a criação de um imposto sobre movimentação financeira e a substituição do ICMS, IPI, IOF, ISS e Cofins por um imposto seletivo monofásico, isto é, incidente uma única vez sobre o preço final das mercadorias. A incidência deste tributo seria sobre serviços e bens como energia elétrica, combustíveis, comunicações, cigarros, bebidas, veículos, pneus, autopeças, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, saneamento e armas de fogo. Outros 400 mil itens seriam, entretanto, isentos do pagamento de imposto seletivo. Dentre eles, toda a cadeia alimentar, bens de ativo fixo, remédios, produtos hospitalares, vestuários, calçados, materiais de construção, móveis e utensílios domésticos. Na realidade, o tributo monofásico seria composto por dois impostos – um estadual e outro de competência da União.

De acordo com a PEC 45, seriam mantidos o FGTS, a CIDE e o PIS/PASEP, além dos impostos sobre propriedade IPTU e ITBI (sobre Transmissão de Bens *Inter vivos*), sob

competência municipal; ITR (Territorial Rural), de competência federal; e IPVA e ITCD (sobre Transmissão *causa mortis* e doação), sob competência estadual.

Além da intenção de simplificar o sistema, observa-se algum foco na redução da regressividade da estrutura, ao se propor as mudanças em questão no Imposto de Renda. Küster (2008, p.6) escreve, à respeito, que

“Essa proposta prevê que a arrecadação perdida em diversos itens seria compensada pelos impostos seletivos, aumento da tributação sobre a renda e propriedade e pelo imposto sobre movimentações financeiras. Dessa forma, a renda dos assalariados se elevaria significativamente, pois a renda disponível cresceria substancialmente com a eliminação da maioria dos impostos sobre o consumo, inibiria a guerra fiscal, ao eliminar o atual ICMS, assim como a proposta governista, e também se reduziria a sonegação e se satisfariam os propósitos já expostos anteriormente como desoneração da folha de pagamentos, redução do custo de investimentos, aumento da formalização do mercado de trabalho e, principalmente, desconcentração de renda”. (Küster, 2008, p.6)

Uma das propostas de reforma tributária emblemática foi divulgada em 2011, pela CUT – Central Única dos Trabalhadores. Tal proposta caracteriza-se como uma crítica à PEC 233/2008, mas apresenta alguns pontos de convergência à proposta do governo. Dentre eles está a unificação das alíquotas do ICMS, como meio de encerrar a “guerra fiscal” entre os estados da federação e a desoneração da folha salarial – que na PEC 233/2008 assumiu a forma de redução da alíquota da contribuição previdenciária do empregador e da substituição da contribuição para o Salário Educação pelo IVA-F. A intenção exposta pelo governo federal era incentivar o aumento dos postos de emprego formal, já que os encargos para a expansão do quadro de funcionários em uma instituição privada se reduziriam. A CUT alerta, entretanto, que esta medida deveria ser acompanhada por alguma garantia de geração de empregos, em forma de contrapartida a ser cumprida pelo empregador. Esta ferramenta teria a função de evitar que o incentivo fiscal incluído na reforma transformasse-se, não em aumento do número de empregados formais, mas em aumento das margens de lucro das empresas.

A CUT sinaliza, ainda, a necessidade de desonerar os novos empreendimentos de impostos, de um modo geral, incluindo mesmo a compra de máquinas e equipamentos. Ademais,

a CUT propõe um incentivo a empresas para aumentar o número de funcionários, possibilitando transferência de parte da contribuição patronal para o INSS, sobre a folha salarial, para o faturamento. Esta medida poderia, entretanto, prejudicar aquelas empresas que estão em más condições financeiras, caso entrasse em vigor com caráter compulsório.

Contrastando com a PEC 233/2008, a Central Única dos Trabalhadores elenca uma série de medidas para tornar a estrutura tributária brasileira mais progressiva, elemento que não ganha ênfase na proposta oficial do governo, conforme comentado no capítulo anterior. Dentre as medidas propostas estão a incorporação de garantias para que o Imposto sobre Grandes Fortunas entre em vigor, o aumento da tributação direta – sobre renda e patrimônio -, o aumento do número de faixas de incidência do Imposto de Renda e o fim da cobrança do Imposto de Renda sobre aposentadorias. Além disso, propõe-se a incorporação de deduções sobre os gastos com educação e planos de saúde, e redução da tributação sobre itens de consumo popular. Por outro lado, a CUT propõe o aumento da tributação sobre os bens de luxo. A série de medidas carrega duas aspirações que atuam em conjunto: o esforço para tornar a legislação tributária favorável à redução das desigualdades de renda e condizente com o princípio de essencialidade, uma vez que não oneraria serviços essenciais como educação e saúde, através do IR.

A proposta da CUT ainda carrega alguns outros pontos. Sugere-se que exista possibilidade de deduzir do Imposto de Renda os gastos com aluguel, que se elimine a obrigatoriedade da contribuição sindical e o tratamento exclusivo do Sistema Tributário ao 13º salário.

Um dos atores que sempre esteve envolvido nas discussões acerca da reforma tributária é a FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. Foram selecionados alguns momentos durante a década de 1990, nos quais a FIESP debateu o tema em questão com bastante ênfase. Em todos eles, a instituição baseou suas reivindicações em três principais princípios:

1. Formação de sistema simples, coerente e transparente;
2. Eliminar competências residuais para estabelecimento de novos tributos;
3. Reforço das garantias constitucionais dos direitos dos contribuintes.

Em 2008, após a divulgação da proposta de reforma oficial do governo federal, a FIESP defendeu o alongamento do prazo de transição para o novo sistema, de 8 para 12 anos. Além disso, reivindicou alguma garantia de inclusão no texto de proibição para criação de novos tributos por medida provisória, o fim dos benefícios fiscais portuários baseados no ICMS – que estimulariam as importações desleais de mercadoria produzidas no exterior – e a retirada da proposta de tributação sobre o lucro bruto das empresas mineradoras, em 3% – hoje estas empresas são tributadas com base no lucro líquido, em 2%. Adicionalmente, Paulo Skaf, presidente da FIESP em 2008, ainda disse à imprensa: “No momento em que o mundo está reduzindo seus tributos e buscando competitividade, temos um projeto de reforma que deixa uma série de dúvidas sobre o aumento da carga tributária”.

No ano seguinte, a FIESP criticou alguns outros pontos contidos na PEC 233/2008, como a manutenção do cálculo do ICMS “por dentro”, isto é, com alíquotas recaindo sobre valores que já contém outras alíquotas. Ademais, foi criticada a convalidação de benefícios fiscais passados, que manteria as fontes da “guerra fiscal”; e a ampliação dos benefícios para a Zona Franca de Manaus – que ocorreria em caso de perda de competitividade da zona franca em relação ao resto do país.

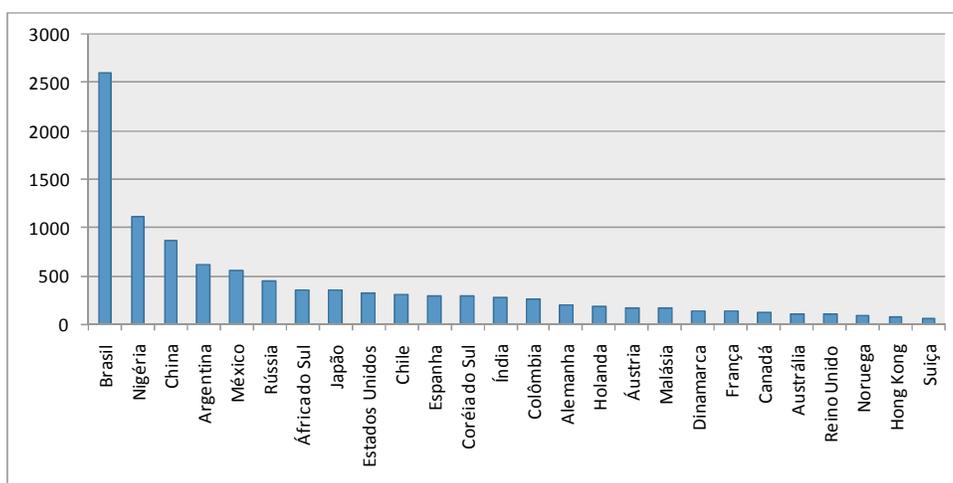
No ano de 2011, a Fiesp realizou o Congresso da Indústria, em São Paulo, para discutir suas propostas para o estímulo ao investimento privado. De acordo com estudo da própria instituição, a carga tributária situar-se-ia próxima a 34% do PIB, mas, para a indústria de transformação, este valor estaria próximo a 60% do PIB setorial. Para corrigir esta distorção, a Fiesp defendeu a unificação do ICMS, PIS/PASEP, IPI, Cofins e Cide-Combustíveis num único imposto federal, com incidência sobre o Valor adicionado pela etapa produtiva.

A proposta do Senador Francisco Dornelles (PP/RJ) para a reforma tributária foi divulgada em março de 2008. O documento da Subcomissão Temporária de Reforma Tributária (CAERT) levanta dois principais pontos a serem abordados e objetivados pela proposta em questão:

1. Melhorar a qualidade da tributação no Brasil;
2. Reduzir a carga tributária.

O documento recorda que há, além de uma carga tributária exacerbada, na visão dos elaboradores da proposta de reforma, um enorme custo às empresas para pagar os tributos de forma adequada, o que se chamaria de “carga tributária invisível”. Um levantamento do Banco Mundial mostra que, no Brasil, uma empresa padrão gasta, em média, 2.600 horas/ano para realizar o pagamento dos impostos básicos. Dentre os 177 países analisados, apenas em 23 países são exigidas mais de 500 horas por ano para a mesma atividade. A figura VII nos indica a enorme diferença neste quesito entre o Brasil e alguns países desenvolvidos e em desenvolvimento:

**Figura VII – Horas gastas com pagamento dos impostos básicos**



Fonte: Senado Federal, Subcomissão Temporária de Reforma Tributária (2008).

É proposto, então, dividir de forma clara as competências de cada uma das esferas administrativas, com o modelo em discussão. A União ficaria responsável pela tributação sobre renda, lucros, comércio exterior e folha salarial. Os Estados, por sua vez, teriam a competência sobre os tributos que oneram o mercado doméstico de produtos e serviços. Aos municípios restariam os tributos relativos às propriedades imobiliárias. Contudo, a tributação sobre todas essas bases de incidência seria feita, principalmente, por um Imposto sobre Valor Agregado, de responsabilidade da União – o IVA Nacional, cuja regulamentação e legislação seriam de

competência do governo federal. A cobrança, contudo, estava prevista para estar sob responsabilidade dos Estados. Este tributo substituiria o IPI, Cofins, PIS e Cide, além do ICMS, e sua arrecadação seria repartida à esfera estadual – sendo uma parcela predominante repartida segundo a participação relativa dos estados no consumo final de bens e serviços tributados. A quota de 25% da receita estadual seria destinada aos municípios.

Vale ressaltar cinco outros pontos que o IVA Nacional abrangeria:

1. Os estados teriam direito de escolher quatro bens ou serviços para os quais seria possível criar um adicional na cobrança do IVA, de forma a evitar grandes perdas ao não se levar em conta as alíquotas vigentes mais elevadas do ICMS na criação das alíquotas do IVA;
2. Nos três primeiros anos, a parte do IVA destinada aos estados seria correspondente à participação relativa de cada um na arrecadação total do ICMS vigente;
3. Seria adotada a criação de um Fundo de Compensação, com destinação de recursos da receita tributária federal para os estados que arcassem com desvantagens financeiras com a introdução do novo sistema;
4. Manutenção dos incentivos à Zona Franca de Manaus;
5. Incorporação da garantia de destinação obrigatória de parte dos recursos arrecadados pelo IVA às áreas cujo financiamento se dá por contribuições que viriam a ser incorporadas ao IVA Nacional, no novo modelo. A porcentagem do montante destinada a cada uma das áreas não seria alterado, correspondendo às porcentagens vigentes praticadas.

Uma das novidades da proposta de Dornelles é a criação de um cadastro único dos contribuintes, que colaboraria na gestão da administração fazendária. O cadastro único seria de caráter nacional e abrangeria pessoas físicas, jurídicas, veículos e bens imóveis. Além disso, pretendia-se formar um sistema integrado de informações fiscais, contendo dados e ações das administrações fazendárias federal, estaduais e municipais, pela qual seria possível estimar o montante pago em tributos sobre qualquer bem ou serviço a ser comercializado.

Ademais, Dornelles defendeu um tratamento diferenciado a pequenas e micro-empresas, com a ampliação de um sistema simples de apuração e pagamento de tributos. A proposta de reforma abrangeu, também, a manutenção do sistema de cálculo sobre base presumida, possibilitando a profissionais liberais optar por não se submeter à tributação pelo IVA.

Para que o novo sistema tributário tivesse algum efeito positivo em relação aos esforços de minimização das desigualdades de renda, propôs-se que o IVA não tributasse os bens de consumo popular, e que fosse dada atenção especial à agricultura. Em contrapartida, destaca-se a proposta pelo fim de qualquer possibilidade de ativação do Imposto sobre Grandes Fortunas, pois, segundo os autores da proposta, trata-se de tributo que não tem como base a renda ou o patrimônio. Eliminar-se-ia, desta forma, um dos instrumentos capazes de tributar mais pesadamente as camadas da população com maior renda ou patrimônio.

A proposta preocupa-se, como comentado, com a transparência da estrutura tributária ao consumidor final e abarca a inclusão da obrigatoriedade em discriminar, na nota fiscal, o valor dos impostos pagos contidos no preço daquele bem ou serviço – ainda que esta prática seja feita com base em estimativas. Veda-se, além disso, o uso de tributação “por dentro”, como é utilizado, atualmente, para o ICMS.

Em relação à tributação sobre renda, a proposta de Dornelles sugere a unificação da CSLL e do Imposto de Renda sob um único tributo, já que, de acordo com o autor, não há “sentido na manutenção de duas incidências que praticamente têm a mesma base de cálculo e o mesmo fator gerador” (Subcomissão Temporária da Reforma Tributária, 2008, p. 59). O primeiro objetivo neste quesito seria a manutenção, sem qualquer aumento, da tributação sobre os rendimentos do trabalho. Ademais, procurar-se-ia acompanhar mais de perto o regime do imposto sobre a renda em outros países, a fim de compatibilizar procedimentos legislativos e impedir a transferência de recursos do fisco brasileiro para o estrangeiro, sem qualquer benefício para os contribuintes que exercem atividades aqui e no exterior.

A tributação sobre o patrimônio, hoje composta pelo Imposto sobre Propriedade Rural (federal), Imposto sobre heranças e doações (estadual), e IPTU e Imposto sobre Transmissão *Inter vivos* de bens e imóveis e seus direitos (municipais), seria composta somente por dois impostos, ambos de competência municipal:

1. Imposto único sobre propriedade imobiliária;
2. Imposto único sobre transmissões de bens *inter vivos* e *causa mortis*.

Quanto às contribuições, a proposta de Dornelles previa a extinção da CSLL, Cofins, PIS/PASEP, Salário-Educação, CIDE, FUST e FUNTTEL, o que demonstra relativa preocupação em extinguir uma parcela expressiva daquilo que se vê como elementos cujo funcionamento se dá “por fora” do sistema tributário. A eliminação destas contribuições seria acompanhada por um dispositivo reivindicado por muitos críticos da PEC 233/2008 (Proposta de Reforma Tributária de 2008, do governo federal). Tal dispositivo consiste na garantia de manutenção de alguma vinculação de arrecadação a gastos sociais específicos, como as contidas na legislação que trata das contribuições no sistema atual. A proposta de Dornelles prevê que porcentagens correspondentes a estas vinculações seriam incluídas no texto do IVA Nacional, evitando que, com este novo tributo, determinadas áreas tivessem seus financiamentos prejudicados.

No que concerne à repartição de receitas entre as esferas administrativas, o sistema proposto incorpora sugestões semelhantes às da PEC 233/2008. Além da manutenção e ampliação dos fundos de desenvolvimento regional e da criação do Fundo de Compensação para suprir eventuais perdas de arrecadação de estados, mantém-se os Fundos de Participação dos Municípios e dos Estados, mas calculados sobre uma base mais ampla, formada por todos os tributos que compõem a nova arrecadação tributária da União, com exceção da contribuição previdenciária.

## **5.2 – Análise das Propostas**

Depois da apresentação dos princípios e sugestões que constituem as propostas de reforma tributária alternativas àquela elaborada pelo Executivo em 2008, o que se nota é que, de fato, há uma multiplicidade de posições e interesses em jogo. Três propostas, no entanto, assemelham-se

por se limitarem a criticar elementos pontuais da PEC 233/2008. Tanto o grupo liderado pelo deputado Pepe Vargas (PT/RS), quanto a bancada do PSDB paulista e a FIESP não colocam ênfase em nenhuma modificação mais profunda daquilo que foi proposto pelo governo federal em 2008. Suas críticas – ao tempo de transição para o novo modelo, a alguma alíquota do ICMS e à presença de tributação sobre o lucro bruto das empresas mineradoras, por exemplo – caracterizam-se por serem marginais em relação à essência da PEC 233/2008. Nenhum dos três grupos toca na questão da alta regressividade da tributação brasileira, ainda que a bancada do PSDB e o grupo do deputado petista alertem para o risco que se coloca ao financiamento da previdência, com redução da contribuição previdenciária.

A proposta elaborada pela CUT ainda tem como ponto de referência a proposta do governo federal tratada neste trabalho. Contudo, as críticas feitas pela Central Única dos Trabalhadores abrangem mais pontos do que aquelas feitas pelos grupos citados acima. A CUT apresenta uma novidade ao sugerir a incorporação de um incentivo às empresas que transformassem a desoneração da folha salarial em postos de empregos. Tal ferramenta impediria que a redução do ônus da folha de salários alimentasse um processo de crescimento das remunerações de capital. Além disso, a instituição defende o princípio de essencialidade e a redução da regressividade, ao propor mudanças no Imposto de Renda e nos tributos incidentes sobre o consumo. Tais medidas demonstram preocupação em transformar o Sistema Tributário em ferramenta para o desenvolvimento nacional, com foco na superação de graves problemas sociais.

A proposta de Dornelles tem o foco na simplificação da estrutura tributária e na incorporação de um caráter mais transparente ao contribuinte, principalmente com a criação de obrigatoriedade de discriminação, na nota fiscal de bens e serviços, dos tributos inclusos no preço de venda. Quando se volta a atenção à regressividade do sistema tributário brasileiro, no entanto, a eliminação do Imposto sobre Grandes Fortunas – que jamais entrou em vigor – é um duro golpe ao entendimento de que a estrutura tributária deve ser ferramenta para as injustiças sociais. Apesar disso, Dornelles propõe obrigatoriedade da substituição das vinculações da arrecadação das contribuições a gastos sociais específicos por novas vinculações baseadas no IVA Nacional, do novo modelo. A proposta de Haully é, sem dúvida alguma, a mais ousada daquelas que foram aqui apresentadas. O imposto seletivo monofásico, um de seus principais elementos, contribui

para uma ampla simplificação do sistema tributário e, ao não onerar uma série de bens e serviços, estimula o consumo e a produção. Ademais, Haully expõe certa preocupação com o respeito ao princípio da essencialidade e com a alta carga de tributos para pelas camadas mais pobres da população brasileira através do consumo. A redução da regressividade, na proposta de Haully, se daria, também, pelo aumento de faixas de tributação no Imposto de Renda.

De forma geral, seriam talvez as propostas de Haully e da CUT aquelas que se aproximariam mais da transformação do Sistema Tributário Brasileiro num sistema essencialmente voltado para a amenização de problemas sociais, reduzindo a característica perversa da estrutura tributária de alimentar as desigualdades existentes no país.

## Conclusão

---

A grande motivação para a elaboração deste trabalho foi, como dito na introdução, certa inquietação do autor em relação à necessidade da reforma do sistema tributário que tanto é enaltecida e clamada pelos políticos brasileiros e, especialmente, pelos meios de comunicação. De certo modo, esta necessidade é clara para os múltiplos atores que estão envolvidos de alguma maneira com a estrutura tributária, sejam os contribuintes – pessoa física ou jurídica -, os representantes do Estado, ou mesmo a imprensa. É difícil realizar alguma medição a este respeito, mas há um sentimento geral de clareza quanto à presença de problemas no sistema de tributos brasileiro. A inquietação, no entanto, vem à tona com um questionamento: teriam todos os atores os mesmos interesses ao criticar o sistema tributário e reivindicarem alterações em seu formato?

Ao acompanhar a discussão na grande mídia, isto é, nos principais órgãos de imprensa, o que se observa é uma homogeneidade no que tange o assunto. As críticas feitas ao sistema tributário são, de um modo geral, muito semelhantes umas às outras, concentrando o foco, essencialmente, no tamanho da carga tributária perante o PIB brasileiro. O que se diz é que o brasileiro gasta uma parcela exagerada de sua renda em tributos - o impostômetro<sup>31</sup>, painel eletrônico instalado na rua Bela Vista, no centro da cidade de São Paulo, é simbólico nesta frente de pressão para a redução da carga tributária. Outra crítica se posiciona contra a complexidade da estrutura tributária brasileira, condenando a quantidade de impostos e, principalmente, de contribuições sociais.

Tanto a primeira quanto a segunda crítica enxergam o sistema tributário como um todo, mas são carentes, contudo, de uma qualificação que o analise internamente. Com isso, quer-se dizer que tais críticas não são capazes de olhar a composição da estrutura tributária e, conseqüentemente, de expor de forma nítida a correlação de forças que está por trás dela. Esta correlação de forças assume o formato de um conjunto de inúmeras disputas políticas, que são travadas permanentemente em diferentes cenários conjunturais e dão resultado, de tempos em tempos, a um modelo tributário vencedor.

---

<sup>31</sup> Painel Eletrônico que indica, em tempo real, quanto os brasileiros pagaram de imposto no ano, até o dia de referência.

As duas críticas expostas não explicitam quais atores são beneficiados e quais são prejudicados pelas diferentes formas de compor a estrutura tributária. Se ela recai predominantemente sobre os indivíduos mais pobres, sobre as empresas mais produtivas, sobre determinado setor de atividade econômica, sobre determinada região. Não explicitam, ademais, se a legislação privilegia a arrecadação vinculada com políticas sociais, a receita de determinada esfera administrativa de poder ou os estados de origem de mercadorias transacionadas, isto é, que as produzem. Sob essas duas críticas, tem-se a impressão de que a única disputa política existente em matéria tributária é travada entre o Estado – como ente usurpador dos recursos privados – e os contribuintes, de uma forma extremamente simplificada. Perde-se, assim, a noção de que a estrutura tributária reflete uma complexa teia de relações de poder entre distintos setores da sociedade, capaz de determinar em alto grau a direção do caminho tomado por um país através dos passos a serem dados no futuro. O que se sucede é o total esvaziamento da utilização do sistema tributário como instrumento dinamizador e estimulante para o desenvolvimento nacional.

Tendo consciência destes elementos, o propósito delineado foi verificar a construção histórica do Sistema Tributário Brasileiro deste a década de 1960 até os anos 2000, a fim de verificar a emergência de problemas que, de fato, deveriam motivar modificações na estrutura tratada. Em seguida, seriam analisadas algumas propostas de reforma que vieram à tona recentemente, para verificar se elas cumpririam, caso aprovadas, os requisitos necessários para amenizar ou solucionar os problemas encontrados na análise histórica.

A começar pela reforma do Sistema Tributário da década de 60, viu-se que seus idealizadores procuravam montar uma estrutura que correspondesse às novas contingências da economia brasileira, para a qual o Estado brasileiro passava a desempenhar uma nova função, diferenciada da anterior, de dinamizador do crescimento econômico. Além das preocupações com a centralização do sistema nas mãos da União, houve um primeiro avanço no que diz respeito à tributação em forma de cascata – o ICM surge como tributo que onera por valor adicionado pela etapa produtiva, eliminando duplicidades. Ademais, ao longo da década de 60, foi retirada dos Estados a autonomia para estabelecer as alíquotas do ICM, como tentativa de barrar a guerra fiscal. Adicionalmente, houve preocupação em aprimorar a fiscalização fazendária, que até então era muito precária. Esteve, ainda, na pauta da reforma da década de 60, a destinação de recursos para o desenvolvimento regional, em especial aquelas regiões vistas como economicamente

atrasadas. Esta medida era, entretanto, muito incipiente, assim como a preocupação em estabelecer elementos que tornassem o sistema tributário menos regressivo.

O que se extrai de marcante das décadas que seguem os anos 60 até a Constituição de 88 é, notadamente, a proliferação de contribuições, que são vistas como tributos que teriam poluído o sistema tributário. Entretanto, deve ser ressaltada sua importância à medida que suas arrecadações são vinculadas a gastos sociais, transformando-os em direitos adquiridos pela população. As contribuições correspondem, contudo, não a um projeto de formação de um sistema de proteção social, mas ao financiamento do projeto de modernização do país.

Em 1982, a criação do Finsocial expõe o desespero do governo militar em manter sua sobrevivência em meio ao cenário de sérias dificuldades financeiras do país. O Finsocial, ademais, é criticado por ter a mesma base de incidência do PIS/PASEP. Ao final da década de 80, verifica-se um novo padrão de relacionamento entre as esferas de poder, com a emergência de uma série de repasses efetuados pelo governo central aos estados e municípios. As dificuldades financeiras são agravadas e Biasoto (1995, p. 40) exalta aquele que seria, talvez, um dos problemas da estrutura tributária brasileira que são mais marcantes até os dias de hoje: o Sistema Tributário Brasileiro adquiriu uma característica marcante que comprometeu sua qualidade. O papel da estrutura tributária passou a voltar-se para a ampliação da arrecadação a qualquer custo, ao invés de manter o sistema como instrumento capaz de alavancar o crescimento econômico e traçar estratégias de desenvolvimento.

Em 1988, a Constituição Federal cria um sistema tributário baseado num modelo de Seguridade Social, que, entretanto, não cumpre as expectativas na década de 1990 – ainda que o sistema de seguridade tenha sido montado. Apesar da Assembléia Constituinte de 1988 conceber a proposta da constituição de um modelo voltado para atender às demandas sociais, as condições econômicas desfavoráveis atuaram no sentido contrário, neutralizando os esforços da Constituição cidadã. O Plano Real, que consegue interromper o processo inflacionário com sucesso, determina, por outro lado, a falência completa do projeto de desenvolvimento brasileiro. A dívida pública cresce em ritmo acelerado e as preocupações passam a voltar-se para a moldagem de um Sistema Tributário capaz de cumprir as metas de superávit primário do governo federal.

Além disso, verifica-se a manutenção e, inclusive o agravamento, de alguns outros problemas, tais como a cumulatividade da tributação, a elevada participação da tributação indireta sobre consumo (menos capaz de desenvolver um sistema progressivo), o esquecimento do princípio de essencialidade e a volta de uma intensa guerra fiscal entre os estados. A estrutura tributária brasileira é avaliada, ainda, como nociva à produção, inofensiva ao capital acumulado improdutivo, e turva, no sentido de não proporcionar aos contribuintes informações claras a respeito de sua incidência.

De forma mais sistêmica, as críticas devem se direcionar ao caráter perverso do Sistema Tributário, que acaba por alimentar as gritantes desigualdades sociais presentes no Brasil, e à incapacidade desta estrutura de tributos em constituir-se como motor para o desenvolvimento brasileiro, seja estimulando a produção industrial, seja permitindo uma partilha mais justa e igualitária de recursos que induzam investimentos em todas as regiões brasileiras, com prioridade àquelas economicamente mais atrasadas. Tais investimentos não necessitam, contudo, criar centros urbanos atrativos, que possibilitem a vinda de mais investimentos e de incorporação destas regiões no circuito de acumulação e geração de renda. Necessitam, por outro lado, suprir as carências sociais destas regiões, proporcionando condições mais dignas de sobrevivência às suas populações.

As propostas de reforma analisadas não cumprem, de um modo geral, este papel. Como analisado no capítulo V, preocupam-se, predominantemente, com questões marginais, que manteriam a essência deste Sistema Tributário perverso. A proposta de Luis Carlos Hauly e da CUT são, contudo, as que mais se aproximam da constituição de uma estrutura socialmente mais justa e racional. A conclusão a que se chega é que, embora as críticas veiculadas nos principais órgãos de imprensa reflitam, de fato, as soluções oferecidas pelas propostas de reforma tributária de instituições relevantes, como a FIESP e o próprio governo federal, tais soluções não seriam suficientes para dar ao Sistema Tributário um caráter que beneficiasse a maior parcela da população brasileira, atuando progressivamente, de forma a colaborar para a redução das desigualdades de renda, e ampliando a porcentagem da população com acesso a condições de vida mais dignas.

## Referências Bibliográficas

---

AFFONSO, Rui. *A crise da federação no Brasil*. Porto Alegre: FEE, 1994.

AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Érika Amorim; VIANNA, Salvador Texeira Werneck. *Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias*. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2004.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; MEIRELLES, Beatriz; *Carga tributária no Brasil, 2000/2005: cálculos revisitados*. Campinas: NEPP/Unicamp, 2006.

ARAÚJO, Érika Amorim. *Análise da importância das receitas provenientes de concessões de serviços públicos e de compensações financeiras pela produção e exploração de petróleo e gás natural no orçamento dos governos subnacionais*. Brasília: CEPAL, 2003.

ARAUJO, Érika Amorim. *Análise das contribuições sociais no Brasil*. Brasília: CEPAL, 2005.

AZEREDO, Beatriz. *As contribuições sociais no projeto de constituição*. Brasília: IPEA, 1987a. (Texto para Discussão nº 124).

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. *Sistematização do Debate sobre Sistema Tributário*. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). *Desenvolvimento em debate: Painéis do desenvolvimento brasileiro*. Rio de Janeiro: Mauad, 2002. p. 213-230.

BIASOTO JR., Geraldo. *A questão fiscal no contexto da crise do pacto desenvolvimentista*. 1995. 281f. Tese (Doutorado em Ciências Econômicas) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1995.

BONDUKI, Nabil Georges. Política habitacional e inclusão social no Brasil: revisão histórica e novas perspectivas no governo Lula. *Revista Eletrônica de Arquitetura e Urbanismo*, São Paulo, n° 1, p. 70-104, 2008. Disponível em: <[http://www.usjt.br/arq.urb/numero\\_01/artigo\\_05\\_180908.pdf](http://www.usjt.br/arq.urb/numero_01/artigo_05_180908.pdf)>. Acesso em: 04/09/2011.

CONSULTORIA LEGISLATIVA DO SENADO FEDERAL. *Reforma tributária: a PEC nº 233, de 2008*. Brasília: Senado Federal, 2008 (Texto para discussão nº 44).

DIEESE. *A proposta de reforma tributária do governo*. São Paulo: DIEESE, 2008.

FIERGS. *Os impactos na economia de uma taxa de juros elevada*. Porto Alegre: FIERGS, 2003.

GENTIL, Denise Lobato. *A política fiscal e a falsa crise da seguridade social brasileira – análise financeira do período 1990-2005*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2006. Tese (Doutorado) – Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.

GREMAUD, Amaury Patrick; TONETO JÚNIOR, Rudinei; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. *Economia Brasileira Contemporânea*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. v. 1. 659 p.

HICKMANN, Clair Maria. Princípios para uma reforma tributária cidadã. In: UNAFISCO SINDICAL (Org.). *10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil*. Brasília: Unafisco Sindical, 2006.

KERECKI, Márcio; SANTOS, Miguel dos. Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG): do Milagre Econômico ao Fim do Sonho. *Revista Historiador*, Porto Alegre: FAPA, ano 2, nº 2, p. 183 – 188, dez. 2009.

KÜSTER, Blanski Guilherme. *Reforma Tributária: a proposta governista e discussões alternativas*. Disponível em: <<http://www2.fae.edu/galeria/getImage/1/733582386059267.pdf>>. Acesso em 15 de novembro de 2011.

LOPES FILHO, Osiris. *De volta ao passado*. Disponível em: <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/de-volta-ao-passado/>>. Acesso em 03 de novembro de 2011.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *Federalismo e finanças estaduais: algumas reflexões*. Campinas: Unicamp. Instituto de Economia, 2000.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. *O papel da política fiscal: um exame da visão convencional*. Campinas: Unicamp. Instituto de Economia, 2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Cartilha da reforma tributária*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233*, de 26 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>>. Acesso em 17 de outubro de 2011.

NAKATANI, Paulo. *O papel e o significado da dívida pública na reprodução do capital*. Disponível em: <[http://www.forumdesalternatives.org/docs/papel\\_significado\\_da\\_divida\\_publica.pdf](http://www.forumdesalternatives.org/docs/papel_significado_da_divida_publica.pdf)>. Acesso em 11/10/2011.

NETO, Alfredo Meneghetti; RÜCKERT, Isabel Noemia Junges. Sistema Tributário Brasileiro: Algumas Considerações. *Indicadores Econômicos FEE*, Duque de Caxias: FEE, vol. 19, nº 3, p. 106 – 124, 1991.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. Texto para Discussão do IPEA. Brasília: IPEA, 2010.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. 2ª ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991. 190 p.

OLIVEIRA, Francisco Augusto de; NAKATANI, Paulo. The real plan: price stability with indebtness. In: FABRÍCIO AUGUSTO DE OLIVEIRA. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. Texto para Discussão do IPEA. Brasília: IPEA, 2010.

PASSARINHO, Paulo. *A reforma tributária de Lula*. Disponível em: <  
[http://www.correiodadania.com.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1543](http://www.correiodadania.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=1543)>.  
Acesso em 03 de novembro de 2011.

REZENDE, Fernando; AZEREDO, Beatriz. *Fundos sociais*. Brasília: IPEA, 1986. (Texto para Discussão nº 85).

REZENDE, Fernando *et al.* *O dilema fiscal: remendar ou reformar?*. Rio de Janeiro: FGV, 2007. 207 p.

SALM, Cláudio. Sobre a recente queda da desigualdade de renda no Brasil: uma leitura crítica. In BARROS, Ricardo Paes de; NATHAN, Miguel; e ULYSSEA, Gabriel (Orgs.). *Desigualdade de renda no Brasil: uma análise da queda recente*. 1ª ed. Brasília: IPEA, 2007, v. 1, p. 279 – 298.

SENADO FEDERAL. *Subcomissão temporária da reforma tributária (CAERT)*. Brasília: Senado Federal – Comissão de Assuntos Econômicos, dez. 2008.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; SOUZA, Evaldo Santana de. *A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos*. Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro: FGV, v. 55, n. 4, p. 513 – 544, 2001.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: Anotações e Reflexões para futuras reformas*. Texto para Discussão do IPEA. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VIANNA, Salvador Teixeira Werneck. *Desenvolvimento econômico e reformas institucionais no Brasil: considerações sobre a construção interrompida*. Rio de Janeiro: UFRJ, 2007. Tese (Doutorado)-Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.



