

*Defesa Tributária Brasil*  
*Defesa Tributária Brasil*



1290003789

TCC/UNICAMP

R618p

1290003789/IE

Universidade Estadual de Campinas

Instituto de Economia

Monografia

# A Proposta de Reforma da PEC 233 de 2008 no Sistema Tributário Brasileiro

20080619

Campinas

Novembro de 2008

Aluno: Luís Eduardo Rodrigues

Orientador: Professor Francisco Luiz C. Lopreato

*Lopreato, Francisco Luiz C.*

TCC/UNICAMP  
R618p  
1290003789/IE

CEDOC/IE/UNICAMP

Aluno: Luís Eduardo Rodrigues

Orientador: Francisco Luiz C. Lopreato

## **A Proposta de Reforma da PEC 233 de 2008 no Sistema Tributário Brasileiro**

Trabalho apresentado para a  
conclusão do curso de  
bacharel em ciências  
econômicas pela  
Universidade Estadual de  
Campinas.

**Campinas, dezembro de 2008**

Luís Eduardo Rodrigues

## **A Proposta de Reforma da PEC 233 de 2008 no Sistema Tributário Brasileiro**

Monografia apresentada como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas da Universidade Estadual de Campinas, submetida à aprovação da banca examinadora composta pelos seguintes membros:

---

Professor Orientador Francisco Luiz Cazeiro Lopreato

---

Professor Gabriel Ferrato dos Santos

**Campinas, 10 de dezembro de 2008**

Agradeço ao meu orientador, o Professor Francisco Lopreato, de quem exigi muita paciência durante todo este ano de 2008 e que tornou possível a realização deste trabalho.

Agradeço a minha mãe e irmãos, pessoas que sempre me apoiaram e a quem devo tudo que tenho e sou.

## **Resumo**

O presente trabalho tem o objetivo de analisar como a reforma tributária presente na proposta de emenda constitucional n. 233, apresentada pelo Executivo federal em fevereiro de 2008, influenciará o sistema tributário nacional, caso aprovada, principalmente nos pontos relativos aos problemas que este apresenta, como a cumulatividade, a regressividade, a complexidade, a oneração de investimentos e o incentivo à guerra fiscal. Antes de chegar nesta discussão propriamente dita passaremos pelas definições das modalidades de tributos e pela evolução recente da tributação no Brasil, no primeiro capítulo. Feitas estas considerações iniciais analisaremos como os principais problemas de tributação se manifestam no Brasil, no segundo capítulo, e na sessão seguinte ver como a proposta de reforma pretende influenciar tais problemas e se será efetiva ou não na resolução deles.

Palavras Chave: Tributação, Reforma Tributária, Complexidade, Regressividade, Cumulatividade, Guerra Fiscal.

## Sumário

Prefácio .....	8
Capítulo Primeiro – Introdução ao Sistema Tributário.....	9
Introdução .....	9
Impostos .....	11
Taxas .....	12
Contribuições de Melhoria .....	13
Contribuições Especiais.....	14
Empréstimos Compulsórios.....	17
Principais tributos no Brasil .....	18
Distribuição da receita proveniente da arrecadação .....	19
Bases do Atual Sistema Tributário Brasileiro e sua Evolução .....	22
A Constituição Federal de 1988 .....	22
Do plano Real à Crise Cambial .....	30
Crise Cambial até os Dias Atuais.....	36
O Saldo do Período .....	40
Capítulo Segundo – Problemas do Sistema Tributário Brasileiro.....	42
Introdução .....	42
Problemas do Sistema Tributário Brasileiro.....	44
Cumulatividade .....	44
Regressividade .....	50
Complexidade .....	54
Incentivo à Guerra-Fiscal.....	55
Capítulo Terceiro – A Eficácia da Proposta de Reforma Tributária da PEC 233 de 2008 ..	59

Introdução .....	59
Cumulatividade .....	65
Oneração de investimentos .....	68
Regressividade .....	70
Complexidade .....	72
Incentivo à Guerra-Fiscal .....	74
Conclusão .....	79
Bibliografia .....	82

## Prefácio

O trabalho desenvolvido nesta monografia tem por objetivo a discussão da reforma tributária tão necessária à sociedade brasileira. No entanto, antes da discussão da reforma propriamente dita é necessário, para o melhor entendimento do tema proposto, que estudemos primeiramente o sistema tributário brasileiro como um todo, partindo de seus pontos mais básicos, estudando suas origens e sua evolução recente. Esta aproximação inicial com o sistema tributário será assunto do primeiro capítulo desenvolvido.

No segundo capítulo o objetivo é discutir, a partir da estrutura do sistema tributária nacional apresentada no primeiro capítulo, os problemas que ele implica e em quais pontos ele contrasta com os princípios básicos da tributação e com o que é considerada a maneira correta de tributar.

Enfim, no terceiro capítulo, já discutidos a estrutura do sistema tributário nacional e seus problemas, iremos discutir a reforma tributária em atual tramitação no Congresso Nacional<sup>1</sup>, na maneira como ela se apresenta, e avaliar sua eficácia na solução dos problemas que forem apontados no segundo capítulo. Também será proposta mudanças à reforma, para que ela atinja todos os problemas apresentados, reduzindo os efeitos negativos dele decorrentes.

A questão do federalismo fiscal e das relações entre os entes subnacionais, que se materializa na distribuição de recursos entre eles, também será debatida ao longo do trabalho, no primeiro capítulo iremos avaliar como esta relação se dá atualmente, no segundo vamos avaliar qual o problema que é engendrado pela relação federativa se manifestar desta maneira, e no terceiro capítulo iremos ver em que pontos tal relação poderá ser afetada pela reforma tributária.

---

<sup>1</sup> A reforma tributária em atual tramitação no Congresso está contida na proposta de emenda constitucional nº 233/2008.

## Capítulo Primeiro – Introdução ao Sistema Tributário

### Introdução

Por sistema tributário entenderemos a estrutura montada pelo governo para cobrar tributos da sociedade<sup>2</sup>. São vários os entendimentos sobre o que seria um tributo, mas todas as acepções em questão partem da definição constante na legislação, que diz o seguinte: "Tributo é definido como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"<sup>3</sup>. Ou seja, tributo é a obrigação cobrada pelo governo, que deve ser paga em dinheiro pelo contribuinte, devendo estar instituído em lei e apenas podendo ser cobrado pela Administração, nunca podendo ser instituído como penalidade pela realização de ato ilícito. No Brasil as regras que regem o sistema tributário brasileiro estão contidas, principalmente, no Código Tributário Nacional, lei n. 5172 de 25 de outubro de 1966, e no Título VI Capítulo I da Constituição Federal de 1988.

Tributo, então, é a forma genérica das arrecadações que o Governo embolsa de maneira obrigatória da sociedade, no Brasil existem cinco modalidades de tributos, são elas:

- Impostos;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria;
- Contribuições especiais;
- Empréstimos compulsórios.

---

<sup>2</sup> Musgrave (1976) apresenta uma interessante definição de sistema tributário, segundo ele este é o complexo orgânico formado a partir de todos os tributos existentes em um país.

<sup>3</sup> Art. 3º do Código Tributário Nacional.

Podemos também dividir os tributos em outras duas categorias: os diretos e os indiretos. Os tributos diretos são aqueles que incidem diretamente sobre a riqueza do cidadão, seja esta na sua forma de fluxo (renda) ou na sua forma de estoque (patrimônio). Seu exemplo mais clássico é o imposto de renda, que incide sobre a remuneração das pessoas. Os tributos indiretos, por sua vez, são aqueles que oneram o processo de produção ou circulação de mercadorias, e tem a característica de transferirem ao consumidor final, via preço, o tributo que foi exigido. Como exemplo podemos citar o ICMS, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, que incide sobre as mercadorias durante sua fase de circulação. Sendo assim os tributos indiretos recebem esta denominação porque incidem sobre a população não de maneira direta, pois não pagam diretamente ao Estado o que é exigido, mas sim através de seu consumo.

Os tributos indiretos ainda podem ser divididos entre os cumulativos e os sobre o valor adicionado. Os tributos cumulativos são aqueles que incidem sobre o valor total da produção ou circulação de mercadorias, não havendo nenhum mecanismo de compensação dos tributos que foram pagos nas fases anteriores de produção ou circulação. Um exemplo de tributo cumulativo é a, já extinta, CPMF, que incidia sobre a movimentação financeira. Os tributos sobre o valor adicionado também incidem sobre o valor total da produção ou circulação dos bens, no entanto, ao sujeito passivo (contribuinte) é concedido o crédito relativo ao pagamento dos tributos que foram realizados nas etapas anteriores de produção ou circulação, sendo a carga tributária líquida efetiva apenas o relativo ao que foi adicionado em tal fase.<sup>4</sup> Como exemplo podemos citar o já referido ICMS.

Uma última tipologia que podemos usar para a classificação dos tributos é quanto ao seu objetivo, podendo ser discernidos em: fiscais, parafiscais e extrafiscais. O tributo é considerado fiscal quando seu objetivo primário é o levantamento de recursos para o Governo. No Brasil o principal é o imposto de renda. O tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal não é levantar fundos para o Governo, mas sim para algum tipo de intervenção específica em algum setor da sociedade. Como exemplo temos a COFINS, que objetiva o financiamento da seguridade social. E por último, tributo é parafiscal quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em

---

<sup>4</sup> Em momento posterior discutiremos as conseqüências da tributação indireta em detrimento da direta.

princípio, não integram funções próprias do Estado, mas estas são desenvolvidas através de entidades específicas (ROCHA, 2008), as contribuições para o “sistema S” são um bom exemplo deste tipo de tributo, que são destinados, principalmente, ao Sesc, Sesi e Senai.

## **Impostos**

Os impostos foram até pouco tempo atrás as principais fontes de recursos fiscais do governo brasileiro, e devido a isso possuem algumas características singulares. Eles são tributos não vinculados, ou seja, o governo não está obrigado a destinar seus recursos para fins pré-determinados<sup>5</sup>, e servem para custeio das atividades gerais do Estado.

Impostos incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo da relação tributária, o contribuinte, e justamente devido a isso, o imposto se sustenta sobre a idéia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado fornecendo-lhe os recursos que este os utilize para buscar a consecução do bem-comum. Assim, por exemplo, aqueles indivíduos que auferem rendimentos, vendem mercadorias ou são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União, pelo IR, com o Estados, pelo ICMS, e com os Municípios pelo IPTU. Estas entidades federativas devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade de forma que os que manifestaram riqueza compulsoriamente se solidarizem com toda a sociedade.

No Brasil a jurisprudência dominante dispõe que da mesma forma que não há crime sem lei anterior que o defina, também não há imposto sem lei anterior que o estabeleça. Para a criação de impostos é necessária sua imposição através de lei complementar federal, que deve definir seus fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes. Isso diminui a autonomia dos entes subnacionais, no entanto se faz necessário à uniformização da incidência tributária em território nacional.

---

<sup>5</sup> A regra geral é a não vinculação, definida pela Constituição Federal no art nº 167, mas também existem algumas exceções, que estão definidas neste mesmo artigo.

Os impostos existentes no Brasil atualmente são os seguintes: Federais, II - Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, IE - Imposto Sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados, IR - Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados, IOF - Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários e ITR - Imposto Territorial Rural; Estaduais, ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, IPVA - Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores e ITCMD - Imposto Sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações De Qualquer Bem ou Direito; Municipais, IPTU - Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, ITBI - Imposto Sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a Eles Relativos e ISSQN - Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O quadro abaixo sintetiza a situação apresentada acima.

<b>Impostos</b>		
<b>Federais</b>	<b>Estaduais</b>	<b>Municipais</b>
II	ICMS	IPTU
IE	IPVA	ITCBI
IR	ITCMD	ISS
IPI		
IOF		
ITR		

**Tabela 1 – Distribuição da responsabilidade sobre os impostos no Brasil**

## **Taxas**

As taxas são uma espécie tributária que, diferentemente dos impostos, tem natureza contraprestacional por parte do Estado. Isso quer dizer que eles não têm por objetivo o financiamento das atividades gerais do governo, mas sim apenas das

atividades ou serviços específicos e divisíveis que forem prestados<sup>6</sup> pela Administração ao contribuinte, como por exemplo: taxa de iluminação pública e serviço de coleta de lixo.

Então, temos que as taxas são tributos que tem natureza retributiva, e não podem ser cobrados pelo governo sem que este preste um serviço específico e divisível à sociedade, e que a taxa instituída deve ter sua arrecadação vinculada ao financiamento de tal atividade. A arrecadação de uma taxa deve ser inteiramente destinada ao serviço a ela relacionada, sendo proibida a fixação de alíquotas que permitam uma arrecadação desproporcional ao valor necessário à manutenção de tal serviço.

Diferentemente dos impostos, as taxas podem ser criadas e cobradas pelo ente que prestar o respectivo serviço, indiferentemente à unidade federativa, podendo ser a União, o estado ou o município.

No Brasil as taxas não possuem participação expressiva no total arrecadado, sendo, na maioria das vezes, instituídas pelos municípios com o objetivo de financiar alguma atividade de importância local, como a iluminação pública e a coleta do lixo.

### **Contribuições de Melhoria**

A contribuição de melhoria é uma modalidade peculiar de tributação, pois é vinculada a obras públicas de grande vulto que impliquem valorização imobiliária privada. As contribuições de melhoria têm por objetivo tributar os proprietários dos imóveis que se valorizaram devido a obras públicas, visando sanar o enriquecimento sem causa destes em prol do interesse coletivo.

Então, esta contribuição é decorrente da obra pública, e não para a realização da obra pública, pois apenas pode ser instituída caso tal obra, depois de concluída, tiver resultado em valorização imobiliária de bem privado.

O valor máximo que pode ser cobrado do contribuinte é a valorização auferida no imóvel de sua respectiva propriedade, obtida pela diferença entre o valor de tal bem depois da obra e o valor antes da obra. Outro fator limitador da contribuição cobrada é o

---

<sup>6</sup> A instauração de taxa não depende da efetiva utilização do serviço pela sociedade, mas apenas de sua disponibilidade para fruição.

valor da obra: o governo não poderá arrecadar através dessas contribuições valor superior ao total despendido na obra, pois se isso ocorresse quem teria enriquecimento sem causa é o governo, o problema apenas teria mudado de lado.

No Brasil este tipo de contribuição, tal como a taxa, pode ser criada por qualquer esfera do governo que tiver realizado obra pública de grande vulto, e não apenas pela União, como no caso dos impostos.

Devido à baixa utilização deste tributo no Brasil, em virtude de seu alto custo político<sup>7</sup>, estamos pouco habituados a ele, portanto, é de grande valor o exemplo de uma situação na qual esta contribuição de melhoria poderia ser instituída pela Administração. Os proprietários de imóveis urbanos situados em uma região próxima a um ponto onde o governo, devido às necessidades da população, realizar uma extensão do sistema de transporte urbano sobre trilhos, e se a instalação de uma estação de embarque para tal sistema, depois de implantada, gerar a valorização dos imóveis desta região, será lícito o requerimento de prestação tributária dos proprietários dos imóveis valorizados por tal obra, no entanto o valor máximo que cada proprietário será obrigado a pagar não pode ultrapassar o montante da valorização auferida em tais imóveis, e a arrecadação total obtida pelo governo através de tal contribuição não pode ultrapassar o gasto que ele teve na execução da implantação da estação de embarque.

### **Contribuições Especiais**

As contribuições especiais recebem esta denominação para se diferenciar das já mencionadas contribuições de melhoria, que tem natureza completamente distinta. Esta é uma forma de tributação cuja instituição, no Brasil, é de responsabilidade exclusiva da União. No entanto, é permitido aos Municípios e Estados<sup>8</sup> a instituição de contribuição cobrada de seus servidores para o custeio do regime previdenciário destes.

---

<sup>7</sup> Este é um ponto bastante controverso, no entanto podemos considerar bastante sensata a argumentação que considera que as contribuições de melhoria anulam o efeito político que as obras públicas de grande vulto exercem sobre as populações afetadas por elas.

<sup>8</sup> Apesar do Distrito Federal não se equivar a um Estado-Membro, é grande a similitude entre eles, logo quando for citado: "Estados" ou "Estados-Membros", deve subentender incluído nesta categoria o Distrito Federal. Caso não for cabível ao Distrito Federal a adequação a tal classe será explicitado no texto.

Contribuições especiais é o nome pelo qual é denominado o conjunto que engloba os seguintes tributos:

- Contribuições Sociais;
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico;
- Contribuições Corporativas.<sup>9</sup>

### ***Contribuições Sociais***

As contribuições sociais são uma subespécie das contribuições especiais e são utilizadas, principalmente, para o financiamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), mas também podem ser instituídas com o objetivo de custear atuação em área social diversa, como, por exemplo, a educação<sup>10</sup> e também o que é denominado por serviços sociais autônomos (também conhecido por Sistema S), que é composto pelo SESC, SESI, SEST, SESCOOP, SENAC, SENAI, SENAT, SENAR e o SEBRAE.<sup>11</sup>

### ***Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE***

No Brasil apenas ao governo federal é dado o direito de instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, não podendo, em hipótese alguma, os estados e municípios instituírem as CIDE.

A CIDE é um tributo extrafiscal, conforme seu próprio nome indica, ou seja, seu objetivo principal não é a arrecadação de recursos para os cofres públicos, mas sim

---

<sup>9</sup> Contribuições corporativas é o nome pelo qual a maior parte da doutrina denomina o que está colocado na Constituição Federal (art. nº149) como "contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas".

<sup>10</sup> O salário educação é um bom exemplo de uma contribuição social com o objetivo de custeio de área social diversa da seguridade.

<sup>11</sup> Devido ao grande peso das contribuições sociais dentro da carga tributária total voltaremos a discuti-las mais a frente.

intervir numa situação social ou econômica<sup>12</sup>. Ao contrário das demais contribuições extrafiscais<sup>13</sup>, nas CIDE a intervenção normalmente ocorre via destinação do produto da arrecadação, através de reforço orçamentário de determinado programa ou instituição, e não necessariamente sobre onde incide.

Exemplifiquemos. No ano de 2000 foi instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à inovação, que teria como objetivo o estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. E como forma de financiamento de tal programa, a própria Lei que o instituiu criou também a CIDE-royalties, que, nos precisos termos de seu art. 2º, abaixo transcrito, vincula tal tributação ao referido programa.

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (lei 10.168/2000).*

Desta forma podemos ver que a CIDE-royalties não tem como objetivo principal intervir no campo econômico dos royalties, que é onde incide, mas sim no campo da inovação tecnológica, que é onde sua arrecadação é aplicada. A União tem ampla liberdade na criação das CIDE, quando comparado com outros tributos, desde que não se desvie do elemento teleológico relativo ao destino da arrecadação de tais contribuições.

### **Contribuições Corporativas**

---

<sup>12</sup> Os motivos que justificariam a criação de um CIDE podem ser considerados aqueles que aparecem também no art. nº 149 da Constituição Federal.

<sup>13</sup> Os principais impostos extrafiscais existentes são: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Operações Financeiras e Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo que neste é considerado o seu crescente valor fiscal.

As contribuições corporativas são uma espécie tributária que compreende tanto as contribuições sindicais quanto as contribuições corporativas, e objetivas o custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas.

A Constituição Federal<sup>14</sup> prevê a criação de duas contribuições sindicais, a primeira é definida em assembleia geral para o custeio do sistema confederativo do respectivo sindicato, o que lhe exclui da categoria de tributo, uma vez que, além de não ter sido definida em lei, sua imposição não é compulsória, sendo cobrada apenas dos trabalhadores que concordarem e se afiliarem a tal sindicato.

A segunda é fixada em lei e cobrada de todos trabalhadores de determinada categoria profissional, independentemente de sua vontade, em favor do sindicato representativo de tal categoria. Esta contribuição tem natureza tributária por atender todos os requisitos constantes na definição de tributo.

As contribuições corporativas para o custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, como seu próprio nome sugere, têm por objetivo financiar determinadas instituições que não fazem parte do Estado mas que fiscalizam o exercício de determinadas profissões, tal como a Constituição Federal prevê<sup>15</sup>. As mais importantes dessas instituições que são financiadas por tal tipo de contribuição são os conselhos de fiscalização, como o CREA, CRC, CRM, CORECON e a OAB.

### **Empréstimos Compulsórios**

Os empréstimos compulsórios caracterizam-se por serem restituíveis ao contribuinte, pois como seu próprio nome diz, são empréstimos, e isto implica sua posterior devolução, e por serem compulsórios entende-se que são empréstimos obrigatórios ao governo, e isto o marca como espécie tributária distinta de todas as outras, mas não o descaracteriza como tributo.

No Brasil a União é o único ente que pode implementar empréstimos compulsórios, e neste caso não é aberta exceção alguma, e mesmo assim só poderá

---

<sup>14</sup> Art. n° 8

<sup>15</sup> Art. n° 5

fazê-lo para prover recursos a despesas extraordinárias mediante situações emergenciais especificamente definidas na Constituição Federal<sup>16</sup>, são elas: guerra externa (ou sua eminência), calamidade pública e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Foi instituído algumas poucas vezes na história recente do Brasil, tendo durante o plano Cruzado sua mais importante intervenção na economia, incidindo sobre combustíveis, viagens ao exterior e compras de dólares.

E para finalizar ainda temos que ressaltar que este é um tributo vinculado, pois os recursos de sua arrecadação devem ser integralmente destinados à despesa extraordinária que fundamentou sua criação.

## Principais tributos no Brasil

Depois de apresentadas as categorias de tributos existentes no Brasil é de grande valor para a continuação de nossa análise o estudo dos principais tributos, em termos de arrecadação, existentes no Brasil hoje. O gráfico a seguir nos mostra a arrecadação dos principais tributos no Brasil em 2006.

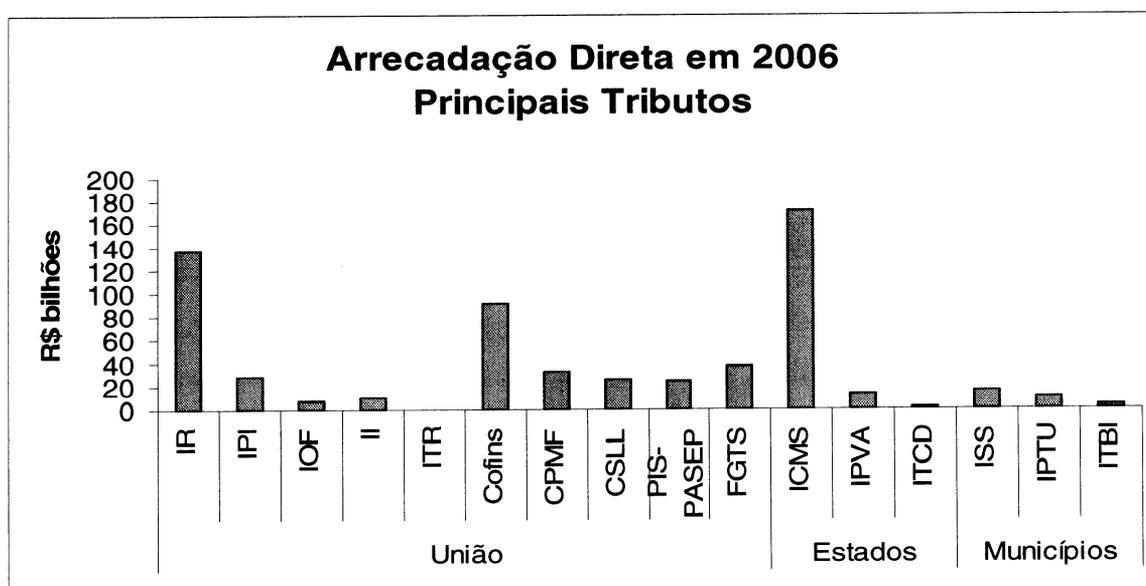


Figura 01 – Fonte: SRF

<sup>16</sup> Art nº 148 da Constituição Federal.

Com os dados acima vemos e nítida preponderância que os tributos federais são, em conjunto, os que mais arrecadam, pois são compostos por uma série de tributos com grande importância fiscal, sendo o principal deles o imposto sobre a renda que arrecadou neste ano o valor de R\$136,8 bilhões e a COFINS que arrecadou R\$90,8 bilhões.

O principal tributo estadual é o ICMS, que é o maior tributo do país, arrecadando em 2005 R\$171,6 bilhões. O ISS é o principal imposto municipal, seguido de perto pelo IPTU, eles arrecadam respectivamente R\$15,3 bilhões e R\$10 bilhões.

A partir dos dados acima podemos ver uma desproporcionalidade entre as arrecadações federais, estaduais e municipais. No entanto, há um fato que não consideramos até agora, de grande importância, há repasse interno de receitas entre os entes da União, no sentido de União para Estados e Municípios e de Estados para Municípios. Vamos analisar melhor a distribuição de recursos no próximo Tópico.

## **Distribuição da receita proveniente da arrecadação**

O sistema de repartição de receitas tributárias ocorre entre os entes da federação, na qual um ente superior é obrigado a repassar determinada parcela de seus recursos ao ente inferior. Esta transferência obrigatória decorre do fato da receita tributária por si só não ser suficiente para garantir a autonomia dos Estados, Municípios. Esta participação na parcela da arrecadação do ente maior pode ocorrer de duas formas: direta - os Estados e municípios se apropriam diretamente da parcela que lhe é de direito (como no caso do Imposto de Renda retido na fonte) - e indiretamente – quando a transferência se dá através de fundos (Oliveira e Silva, 2007) ou de repasses, como no caso do ICMS e do IPVA.

A arrecadação de cada ente federativo, então, não representa sua verdadeira capacidade financeira, pois esta ainda conta com repasses dos entes federativos superiores, os municípios recebem repasses dos Estados e da União e os Estados recebem repasses da União.

O atual sistema de repasses está institucionalizado, principalmente<sup>17</sup>, pela Constituição Federal, e pode ser resumido no seguinte quadro:

<b>Aos estados pertencem:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• 21,5% do IR e do IPI, através do FPE.</li><li>• 10% do IPI, em proporção à exportação de produtos industrializados.</li><li>• 29% das CIDE, sendo 25% do total repassados aos municípios.</li><li>• 100% do IR que ficar retido na fonte de seus funcionários.</li><li>• 20% dos impostos que forem criados pela União e não estiverem previstos no texto da Constituição.</li></ul>

<b>Aos municípios pertencem:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• 23,5% do IR e do IPI, através do FPM.</li><li>• 100% do IR que ficar retido na fonte de seus funcionários.</li><li>• 50% do ITR relativo às propriedades rurais que se localizem em seus respectivos territórios.</li><li>• 50% do IPVA relativos aos veículos que forem licenciados em seus respectivos territórios.</li><li>• 25% do ICMS, sendo 75% distribuído de acordo com as operações realizadas em seus respectivos territórios e 25% de acordo com lei estadual específica.</li></ul>

<b>Aos fundos de desenvolvimento industrial das regiões N, NE e CO:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• 3% do IR e do IPI.</li></ul>

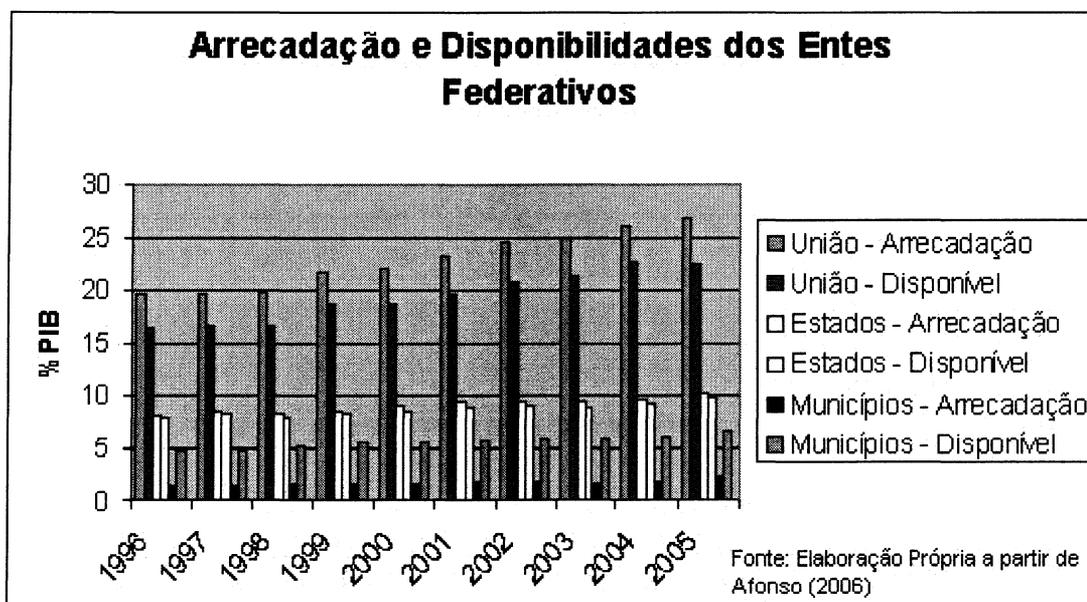
Vemos que o repasse federal do IR e do IPI ao FPE e FPM atingem, nesta nova Constituição, 21,5% e 23,5%, respectivamente. Também está firmado o repasse adicional de 10% do IPI aos Estados, distribuídos de acordo com as exportações de

<sup>17</sup> Há tanto pontos tratados na CF-88 nos art. 157 à 162 como no CTN, em sessão específica.

produtos industrializados que cada Estado realizar. Esta medida visa incentivar os Estados a terem políticas que privilegiem o setor exportador de produtos industrializados.

Pertencem também aos Estados e Municípios o IR que ficar retido na fonte de seus funcionários, sendo que aos Estados ainda é garantido 20% de tudo que for arrecadado com a criação de impostos que não estiverem estabelecidos na Constituição. Os municípios são os mais beneficiados com este sistema de partilha, se apropriam de 50% do ITR de municípios de seus territórios, 50% do IPVA dos veículos que forem licenciados em seu território e 25% do ICMS.

O gráfico a seguir ilustra a discrepância entre a arrecadação e as disponibilidades de cada ente federativo no período compreendido entre 1996 e 2004.



**Figura 02**

O gráfico acima nos mostra que a arrecadação federal é superior às suas disponibilidades, isso porque ele transfere recursos aos entes inferiores. No ano de 2004 a arrecadação da União foi de 26,1% do PIB, porém, após as transferências, lhe restou para efetivo dispêndio 22,5% do PIB.

Os Estados, por sua vez, recebem recursos provenientes de tributos federais, porém, também são obrigados a repassar parcela de seus recursos fiscais aos municípios, o que faz com que suas disponibilidades se assemelhem a sua arrecadação, no ano de 2004 os Estados arrecadaram 9,7% do PIB, e após o resultado das transferências recebidas da União e repassadas aos municípios, o resultado líquido foi de 9,2% do PIB.

Os municípios são os que mais se beneficiam com a repartição das receitas, na maioria dos períodos analisados as disponibilidades foram três vezes maior que as receitas próprias de arrecadação. Recebem repasses da União e dos Estados em que se localizam. Em 2004 as receitas municipais foram 1,7% do PIB, porém suas disponibilidades após receberem as transferências foram de 6% do PIB.

No próximo ponto, ao discutir a reforma realizada pela Constituição Federal de 1988, vamos analisar os mecanismos pelo qual as transferências de recursos são realizadas entre os entes federativos.

## **Bases do Atual Sistema Tributário Brasileiro e sua Evolução**

### **A Constituição Federal de 1988**

#### ***A Institucionalização do Desequilíbrio Federativo***

A Constituição Federal de 1988 começou a ser elaborada a partir de 1986, quando foi instituída a Assembléia Nacional Constituinte (ANC) juntamente com o Congresso Nacional<sup>18</sup>, cujos membros foram eleitos diretamente pela população. Esta Constituição naturalmente incorporou as diversas vontades que eram suprimidas no período anterior, sistematizando os princípios (dogmas) fundamentais da política e do direito dominantes em uma certa época. Tais princípios são uma reação ao centralismo observado no

---

<sup>18</sup> O fato da Constituição não ter vindo de uma constituinte exclusiva é criticado por alguns autores de direito constitucional.

período anterior, por isto a CF traz em seu corpo diversos mecanismos que buscam tanto a autonomia política como financeira dos entes federativos.

A ANC buscou incorporar na Constituição que estava sendo elaborada as vontades de descentralização política e de recursos fiscais que ficaram nas mãos do poder central enquanto o governo militar se manteve no poder. Com o posterior enfraquecimento do regime militar, a descentralização fiscal iniciou-se e os governos subnacionais lutaram em busca de maiores recursos fiscais e autonomia no trato de seus impostos.

Na Constituição Federal promulgada em 1988 estava explícita a reação natural da sociedade aos 20 anos anteriores de regime militar e forte centralização política e financeira. Nesta nova Carta Magna buscou-se, então, o fortalecimento da federação como um todo em detrimento da União, e isto se refletia nas finanças públicas através da ampliação do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, que por sua vez exigia a desconcentração dos recursos tributários. A desconcentração dos recursos tributários se materializou na majoração do repasse aos estados e municípios, e na extinção de alguns impostos, antes pertencentes à União, que tiveram suas bases incorporadas ao que viria a ser o ICMS, imposto cuja legislação e arrecadação seria estadual.

Outro ponto importantíssimo que deve ser citado a respeito da Constituição recém promulgada é sua característica de promover a ampliação do direito à proteção social. Decorrente da tradição de prestação de serviços pelo governo e da pressão da camada mais pobre da população, que não foi beneficiada pelo forte crescimento da economia brasileira nos anos anteriores, que teve como lógica a idéia de “deixar primeiro o bolo crescer para depois distribuir”. Acontece que o bolo da frase não foi cortado nem distribuído. Quando a economia deixou de crescer no início da década de 80 a população mais pobre sentiu de maneira mais forte o impacto da desaceleração da economia, principalmente através do aumento do desemprego, e passou a clamar perante o Estado por medidas para melhorar sua situação.

Durante todo o período pós-segunda guerra se observou no Brasil o aumento do leque de serviços prestado pelo governo, tal movimento foi sempre ampliado durante os períodos de crescimento e mantido durante os períodos de dificuldades, raros são os exemplos da diminuição do papel do Estado na sociedade no período pré-90. A

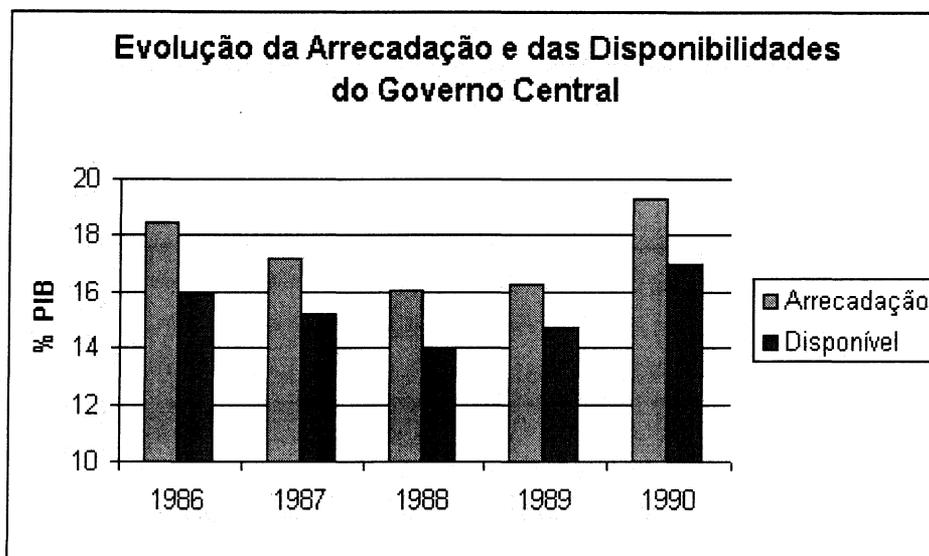
Constituição representa o ponto máximo do estado de bem-estar brasileiro, atendendo, ao menos em parte, a demanda das classes mais baixas da sociedade, pois neste sentido não só garante a continuidade dos serviços que já eram prestados pelo Estado em seu período anterior, como amplia as responsabilidades do governo, principalmente aquelas relativas à assistência social voltada aos menos favorecidos, principalmente nos pontos relativos à saúde e à previdência.

A desconcentração dos recursos tributários, associado ao movimento de ampliação dos gastos sociais, decorrentes das novas obrigações impostas pela Constituição, trouxe mudanças à estrutura fiscal nacional, implicando a necessidade de ser localizado um novo ponto de equilíbrio no pacto federativo, onde as atribuições de cada ente fossem compatíveis com suas novas dotações de recursos, sendo necessária a delegação de atividades antes exercidas pela União para os Estados e Municípios. Porém, a Constituição, não soube conciliar a redução das disponibilidades fiscais do governo federal e a atribuição de novos encargos, principalmente quando definiu a União como o garantidor da prestação dos serviços básicos<sup>19</sup> e ampliando a população atendida pela assistência e previdência social.

A Constituição não fez o que seria mais lógico do ponto de vista da capacidade financeira, e além de não delegar atividades exercidas pelo governo central aos Estados e Municípios ainda atribuiu à União diversas novas responsabilidades, institucionalizando o desequilíbrio federativo no Brasil (Varsano, 1996). Muito importante ressaltar que o desequilíbrio que este autor trata estava presente desde a eclosão da crise da dívida no Brasil em 1982, quando os encargos financeiros que eram de responsabilidade do governo federal explodiram, limitando subitamente sua disponibilidade de recursos e minando sua capacidade financeira.

---

<sup>19</sup> Serviços básicos tais como educação e saúde.

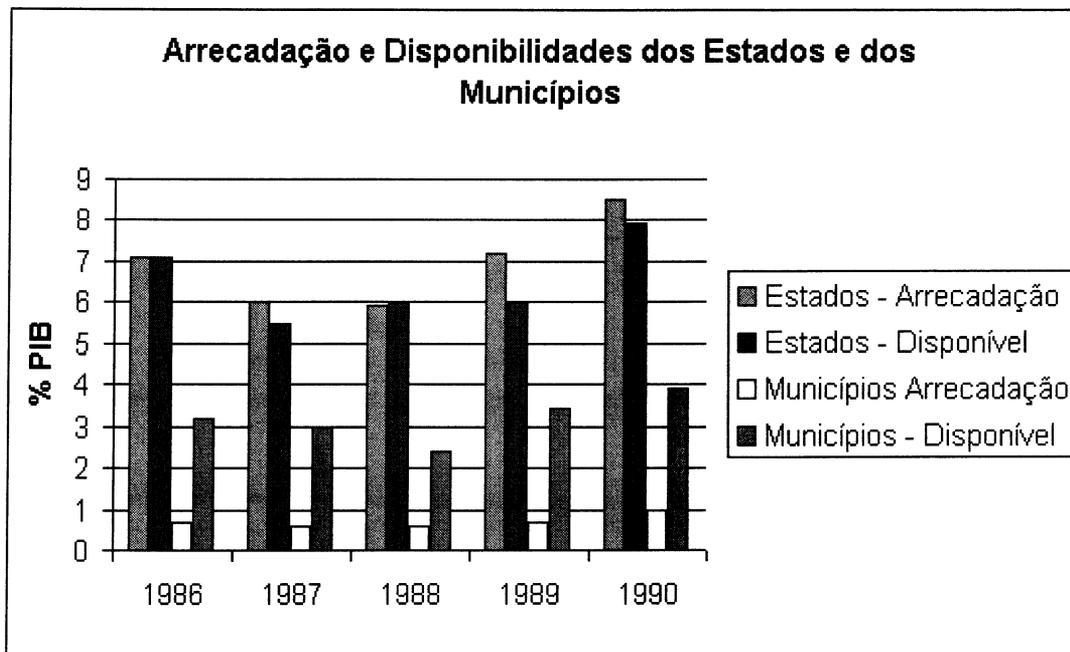


Fonte: Elaboração própria a partir de Afonso (2004)

**Figura 03**

O gráfico acima nos permite visualizar tanto a queda da arrecadação do governo central como de suas disponibilidades no período anterior a 1988, sendo que a descentralização fiscal se iniciou antes da promulgação da Constituição, já a partir de 1983, com o enfraquecimento do regime militar. Nesse sentido a Constituição em maior medida só firmou a tendência que já estava ocorrendo, de tirar do governo central parte dos recursos, que teriam como destinação os Estados e Municípios. Em 1990 observamos um crescimento demasiado da arrecadação e das disponibilidades da União, tal fato será explicado adiante.

O gráfico abaixo, por sua vez, ilustra o acontecimento da desconcentração tributária mostrando a crescente arrecadação e disponibilidade de recursos dos Estados e dos Municípios após a Constituição de 88.



Fonte: Elaboração própria a partir de Afonso (2004)

**Figura 04**

A Constituição Federal de 1988 consolidou a situação pré-existente de desequilíbrio no Estado, surgida no início da década de 80, e ao não delegar parte de suas responsabilidades, tal como o fez com seus recursos, colaborou ainda mais para sufocar financeiramente governo federal. Assim também observa VARSANO (1996) que expõe nas seguintes palavras:

*Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro (p. 16).*

### **A Solução do Governo Central**

A União, para poder bancar os novos gastos que requeriam as atribuições que a Constituição lhe conferia, reagiu rapidamente através tanto da instituição e majoração de tributos como através da redução de seus gastos discricionários e dos serviços que prestava, com o que ficou conhecido por “operação desmonte”.

Como a necessidade de receitas para fazer frente ao desequilíbrio fiscal era urgente, foi prestada menos atenção à qualidade dos tributos criados do que à facilidade e rapidez de implantação e fiscalização<sup>20</sup>. Podemos citar como exemplo disso a majoração da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL), em 1989, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em 1990, e também a criação do Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira (IPMF), em 1993. Dentre esses três tributos os dois últimos apresentavam características cumulativas<sup>21</sup>, e o primeiro se assemelha ao Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica, representando um caso de bi-tributação.

O aumento da arrecadação do governo foi um dos métodos para “driblar” as dificuldades financeiras, agravadas pelas novas atribuições que a Constituição impunha à União. A outra estratégia do governo para poder viabilizar sua atuação nesta nova conjuntura foi a desarticulação de diversos serviços e programas federais em crise desde o problema da crise externa, chegando até mesmo a fechar órgãos e falir sistemas<sup>22</sup> (AFONSO, 2003), na maioria das vezes delegando-os informalmente aos entes subnacionais. Tal desarticulação ficou conhecida como “operação desmonte”.

Se até o final da década de 80 os governantes brasileiros, na maioria das vezes, optaram por articular um Estado prestador de serviços, tentando montar o Estado de Bem-Estar Brasileiro, com a eleição de Fernando Collor em 1990 a visão da administração muda drasticamente. A ideologia liberal do novo governo, aliada aos efeitos da péssima situação fiscal que o governo central estava vivenciando desde a crise da dívida no início da década passada, potencializou ainda mais o movimento de desestatização da economia. O eixo do plano do governo de retrain a atuação do Estado se encontra no Plano Nacional de Desestatização (PND).

---

<sup>20</sup> AFONSO (2003) atribui a preferência do governo pela tributação indireta e cumulativa por sua facilidade de implantação e fiscalização.

<sup>21</sup> Voltaremos a este assunto no próximo capítulo, quando discutiremos os problemas da tributação nacional.

<sup>22</sup> Tais cortes chegaram a alcançar tanto serviços tipicamente locais, como saneamento e habitação, quanto projetos de infra-estrutura, relacionados à energia e transporte.

O PND tinha como objetivo principal adequar a atuação do governo na sociedade de acordo com a visão minimalista do novo governante, principalmente através da privatização de empresas públicas. Nas palavras da própria lei instituidora:

*Art. 1º É instituído o Programa Nacional de Desestatização, com os seguintes objetivos fundamentais:*

*I - reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público;*

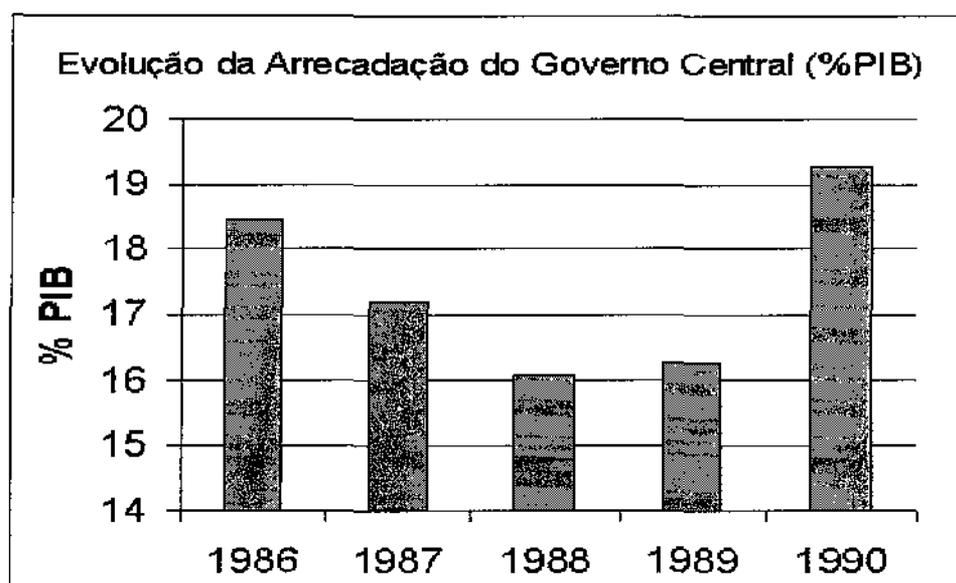
*II - contribuir para a redução da dívida pública, concorrendo para o saneamento das finanças do setor público... (Lei 8.031/90) (grifo próprio).*

O saldo do programa foi a saída do governo da posição de proprietário de 68 empresas públicas, arrecadando R\$4 bilhões nessas operações e utilizando como meio de pagamento títulos da dívida pública. (BNDES, 2002).

O governo devido tanto ao fato de ter assumido posição mais liberal em relação ao papel do Estado, quanto ao fato de estar obrigado a prestar diversos serviços novos atribuídos pela Constituição, selecionou diversos outros serviços para não mais prestar. Esses serviços, na maioria das vezes, passaram a ser prestados pelos Estados e Municípios, levando a uma descentralização dos gastos governamentais. O que a Constituição não fez, transferir encargos aos Estados e Municípios, agora era feito de maneira informal, pois uma vez que o governo federal parava de fornecer determinado serviço estava o ente subnacional obrigado a prestá-lo, dada a essencialidade que estes possuíam na maioria das vezes. A desconcentração tributária implicou na desconcentração dos gastos. José Roberto Afonso (1994) concorda com esta visão e diz nas seguintes palavras: “há que se reconhecer que a redivisão dos recursos tributários parece que criou uma situação inevitável para a distribuição dos encargos - ou seja, que a descentralização da receita dita a de despesa porque ‘o gasto sempre corre atrás do dinheiro’”. (p. 10)

Podemos observar este movimento de queda e posterior crescimento da arrecadação pelo governo federal no período em torno de 1988 no gráfico abaixo. Nele podemos observar a subida abrupta da arrecadação federal no ano de 1990. Podemos atribuir esta elevação atípica, como exposto anteriormente, ao Plano Collor.

Figura 05



Fonte: Elaboração própria a partir de AFONSO et al. 2006

O Plano Collor que objetivava o combate à inflação tinha como uma de suas principais medidas o aumento das receitas tributárias, pela elevação da carga tributária e recomposição das tarifas públicas, para fins de ajuste fiscal. Entrando em vigor em 1990 o Plano implicou forte aumento da receita tributária do governo, que aumentou quase 20% de 1989 para 1990.

O ajuste fiscal do Plano Collor em 1990 foi possibilitado, principalmente por duas medidas que permitiram a subida abrupta da arrecadação, são elas: retenção de todos ativos financeiros e tributação desses ativos através da IOF, que passaram de 0,15% do PIB em 1989 para 1,3% do PIB em 1990; e a permissão para pagamento de tributos atrasados com os valores financeiros que estavam confiscados, o que induziu muitas pessoas a acertarem suas pendências com o Fisco<sup>23</sup>.

Assim se explica o crescimento abrupto da carga tributária no período posterior à promulgação da Constituição, sendo que esta também implicou piora da qualidade do sistema tributário e o agravamento do desequilíbrio federativo. Se no período pré-88 havia concentração de importância no governo central, a Constituição, em seu ímpeto

<sup>23</sup> Informação retirada do sítio online da Secretaria da Receita Federal do Brasil

descentralizador, distribuiu de maneira não proporcional obrigações e receitas, o que acabou levando a uma piora do equilíbrio federativo (VARSANO, 1996), colocando o governo central em situação desfavorável quando comparado aos seus entes subnacionais. Posteriormente esta situação se reverteu, sendo devolvidos à União os recursos que ela havia perdido com a descentralização que lhe fora antes imposta, devido tanto ao aumento dos tributos destinados ao governo central como através da desarticulação de diversos serviços que eram prestados pela União, através do que ficou conhecido por “operação desmonte”, porém esta reversão na distribuição dos recursos não reverteu também a crise do pacto federativo, pelo contrário, a ampliou, uma vez que foi feita de maneira unilateral pelo governo federal.

### **Do plano Real à Crise Cambial**

A má distribuição de encargos entre os entes da União, instituída pela Constituição de 1988, certamente influenciou na condução da política tributária daquele momento em diante, porém, não podemos atribuir a ela a responsabilidade sobre a maioria dos problemas do sistema tributário brasileiro. Durante o período pré-Plano Real, podemos muito bem atribuir a evolução da carga tributária ao que foi exposto nas passagens anteriores, no entanto, após 1994 há outro ponto de ruptura no sistema tributário nacional, desta vez causada pelo Plano Real.

Se no início dos anos 90 a carga tributária subiu devido ao desequilíbrio financeiro da União, causado pela nova Constituição, e pelo Plano Collor de combate à inflação e à dívida do setor público, após 1994 o crescimento da participação do governo federal na receitas tributárias e a crescente participação dos tributos indiretos no total cobrado tem origem diferente: a política de ajuste fiscal do plano de estabilização dos preços e a garantia da valorização do capital internacional aplicado em reais<sup>24</sup>.

O Plano Real era composto por uma série de medidas a serem implementadas, de modo que ao final de sua implantação a inflação estivesse controlada. O primeiro passo do plano era o equilíbrio, pelo menos provisório, das contas públicas. Depois seria

---

<sup>24</sup> Cf. Lopreato (2006).

introduzida uma nova moeda, a URV, que num primeiro momento seria indexada, e posteriormente substituída por outra moeda, o Real, não indexada, e que não mais possuiria inflação. Para garantir a manutenção do poder de compra desta nova moeda o câmbio seria mantido valorizado para que a oferta de produtos importados a preços baixos impedisse uma subida dos preços no mercado interno<sup>25</sup>.

O que nos interessa em nossa análise, neste momento, é o papel do ajuste fiscal dentro do Plano Real. O ajuste fiscal era visto como necessário ao combate da inflação porque através dele o governo reduziria a demanda agregada da sociedade, excluindo o componente “demanda” da inflação observada neste período, restando apenas o componente inercial, que seria eliminado na substituição da moeda pela URV e posteriormente pelo Real. A elevação da carga tributária, neste momento, se deu, então, devido a necessidade do governo superar os seus gastos pelas receitas obtidas. A solução, então, é diminuir os gastos ou aumentar a arrecadação, sendo admitida qualquer combinação desses dois fatores. O caminho seguido pelo governo foi o que apresentava menor resistência: o aumento da arrecadação, sendo esta efetuada, via de regra, pela instituição de contribuições sociais.

O resultado foi a estabilização dos preços na economia, no entanto teve como consequência a elevação da carga tributária a um novo patamar, em torno de 30% do PIB, em contraste com a média de 24% do período anterior, e perdurou até a crise cambial de 1999. A elevação da carga tributária se deu porque uma das medidas de tal plano para conter a inflação era o ajuste fiscal do setor público, que consistia na eliminação do déficit governamental. A eliminação de tal déficit dependia tanto da redução dos gastos da Administração Pública quanto do aumento da arrecadação.

A manutenção de uma alta carga tributária no período pós-94 também se deve ao processo de integração do Brasil no mercado financeiro internacional. Para garantir o fechamento da balança de transações correntes era vista como necessária a entrada de capital externo, e este apenas entraria para ser investido em títulos públicos e outros ativos na moeda nacional caso houvesse condição de razoável de rentabilidade associada a baixo risco de não pagamento. Neste ponto que entra a necessidade de

---

<sup>25</sup> Para um estudo mais aprofundado sobre o Plano Real recomenda-se a leitura da obra de Luiz Gonzaga de Mello Belluzzo e Júlio Gomes de Almeida: *Depois da Queda* e também a obra de Luiz Filgueiras: *A História do Plano Real*.

manutenção altas receitas tributárias, pois estas permitiram que se alcançasse os superávits primários objetivados, usados para o pagamento de parte da dívida pública, assegurando, pelo menos no primeiro momento, a manutenção da sustentabilidade da dívida brasileira, que servia como indicador de solvência do governo, mostrando ao investidor estrangeiro que o Estado estava em condições de honrar o disposto nos títulos públicos federais e garantir a estabilidade dos preços macroeconômicos fundamentais ao cálculo de rentabilidade do agente privado.

Lopreato (2006) defende esta idéia, expondo nas seguintes palavras:

*“A política fiscal, nessa perspectiva, incorporou o papel de fiadora do espaço de valorização do capital e de responsável por afastar o risco de ‘default’ da dívida pública. O clamor favorável à consolidação fiscal virou lugar comum e mostrou-se parte inescapável da busca por credibilidade econômica. A mudança... alçou... a visão de sustentabilidade da dívida pública... A evolução da relação dívida/PIB, por sinalizar, com antecedência, o comportamento fiscal e as condições de financiamento público, transformou-se como parâmetro usado na definição da programação financeira e das ações na área fiscal.”*

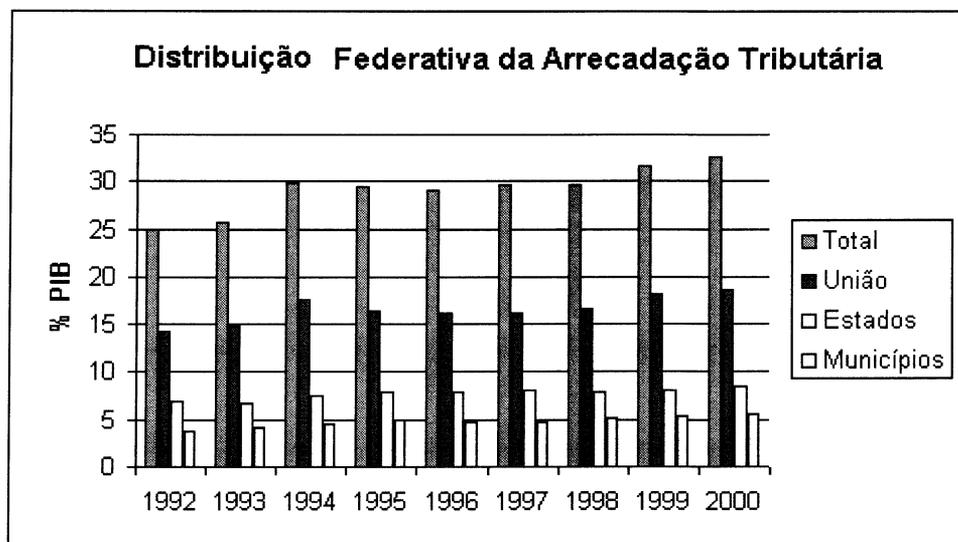
Podemos observar neste período um aumento considerável da carga tributária, mais uma vez ancorada nos tributos de mais fácil arrecadação e que possuíam menores custos de fiscalização: os indiretos, mais especificamente os indiretos cumulativos, principalmente sob a forma de contribuições sociais<sup>26</sup>. O crescimento da arrecadação foi decorrência direta dos seguintes fatos: reconhecimento da constitucionalidade da COFINS<sup>27</sup> (1994), a majoração da alíquota relativa ao CSLL (1993 e 1994), implantação da IPMF (1994) e sua posterior majoração e transformação em CPMF (1996), e até mesmo a redução da inflação permitiu o crescimento da carga tributária, devido à eliminação do Efeito Tanzi, o que contribuiu para a eliminação da corrosão causada pela inflação das bases de incidência dos principais tributos.

---

<sup>26</sup> Trataremos de explicar a preferência pelas contribuições sociais adiante.

<sup>27</sup> Neste momento estava em trânsito processo contra legalidade da COFINS, o que a impedia de ser cobrada.

Figura 06



Fonte: Elaboração Própria a partir de AFONSO et al. 2004

A partir do gráfico acima podemos observar a escalada da carga tributária total, que passou de 25% do PIB em 1992 para em torno de 32% em 2000, foi causada principalmente pelo crescimento da arrecadação do governo federal, que cresceu quase cinco pontos percentuais em relação ao PIB no período entre 1992 e 1999, passando de pouco menos de 15% do PIB em 1992 para pouco menos de 20% em 2000, explicando em torno de 70% da variação da arrecadação total da federação, que cresceu aproximadamente seis pontos percentuais em relação ao PIB.

### ***A Preferência Pelas Contribuições***

Conforme vimos anteriormente a elevação da carga tributária pelo governo federal no período de ajuste fiscal do plano Real se deu principalmente via contribuições sociais. São dois os principais motivos que favorecem a instituição das contribuições sociais no momento de necessidade de maior arrecadação do governo, são eles: facilidade de implantação quando comparado aos demais tributos e sua não repartição com os entes subnacionais.

A Constituição Federal de 1988 ao dispor sobre o sistema tributário brasileiro está preocupada em proteger o contribuinte de elevações tributárias abruptas, e para tal estabelece uma série de procedimentos e proibições no que tange à instituição e

majoração de tributos. Como tais procedimentos podemos citar a necessidade de lei complementar<sup>28</sup> federal para tratar de assunto relativo a matéria tributária, e como proibição imposta podemos citar a impossibilidade de instituição de impostos sobre bases que já são tributadas. Além do mais, já foi mostrado em passagem anterior que no caso de criação de novos impostos 20% da arrecadação proveniente deles deveriam ser repassadas aos Estados.

Apesar de a Constituição estabelecer procedimentos especiais e proibições à instituição de novos tributos, estes são diferentes entre as contribuições sociais e os impostos. As contribuições sociais apenas necessitam passar por certos procedimentos, especialmente a necessidade de lei complementar para dispor sobre o assunto, enquanto aos impostos existem não só os procedimentos como também as proibições e a determinação de que determinada parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados. Francisco L. C. Lopreato (2007) enxerga também na participação dos Estados e dos Municípios nos impostos federais a preferência da União pela instituição de contribuições sociais, nas suas próprias palavras:

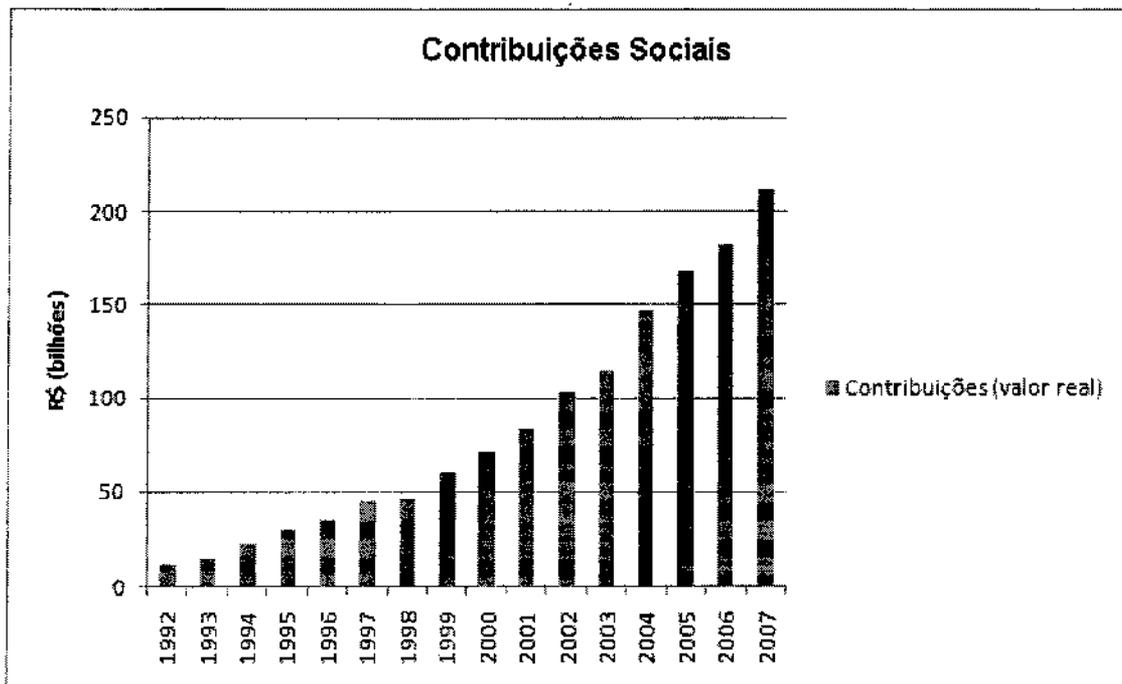
...a elevada participação dos estados e municípios na receita do IR e do IPI levou a União a optar por elevar a carga tributária via contribuições sociais, fugindo da obrigação de compartilhar os recursos com as outras esferas de governo...  
(p.12)

Sendo assim, é permitido à União instituir uma contribuição como, por exemplo, a CSLL, que é a contribuição social sobre o lucro líquido e tem por base de incidência a renda das empresas, idêntica a base de tributação do IR. Sendo que nesta contribuição também não haveria nenhum repasse obrigatório aos entes subnacionais, garantindo à União a posse da totalidade dos recursos arrecadados.

---

<sup>28</sup> A Constituição ao designar a necessidade de Lei Complementar mostra o desejo do legislador constituinte originário de dotar determinada matéria de maior estabilidade.

Figura 07



Fonte: Elaboração própria a partir de dados da SRF

A partir do gráfico acima confirmamos, a crescente importância das contribuições sociais na tributação brasileira, e o período do plano Real não é exceção, além do anormal pico observado entre 1994 e 1995, observamos a duplicação de sua importância, em relação ao PIB, saindo do valor de pouco maior que 10 bilhões em 1992 para chegar em 2007 com o valor de 211 bilhões.

A consequência da elevação da carga tributária brasileira durante o plano Real ter sido feita principalmente baseada nas contribuições sociais é a reconcentração das receitas tributárias nas mãos da União, que estava incumbida de realizar as políticas fiscais necessárias à implementação do plano, revertendo o efeito descentralizador imposto pela Constituição. Outra consequência da elevação da importância das contribuições é a piora do sistema tributário brasileiro, pois estas não contam com praticamente proibição alguma à sua implantação, acabando sendo instituídas de maneira desordenada e cumulativa, pois os tributos cumulativos são os que geram menos custos para serem arrecadados e são mais facilmente fiscalizados, um bom exemplo é a

COFINS. Neste ponto F. L. C. Lopreato (2007) mais uma vez concorda, concluindo com as seguintes palavras:

...o expediente reforçou o poder tributário federal, mas ampliou as distorções do sistema tributário, definindo a cumulatividade como traço marcante do sistema tributário brasileiro... (p.12).

### **Crise Cambial até os Dias Atuais**

A crise na qual o país submergiu após o rompimento do câmbio fixo exigiu do governo central a consolidação de suas contas através de novos superávits fiscais. Tal consolidação era necessária para fazer frente ao aumento da dívida externa (decorrente da desvalorização do real) e da dívida interna (decorrente da altíssima taxa de juros dos títulos nacionais). Mais uma vez o governo optou pelo aumento da arrecadação e redução de gastos, sendo privilegiado o primeiro em detrimento do segundo.

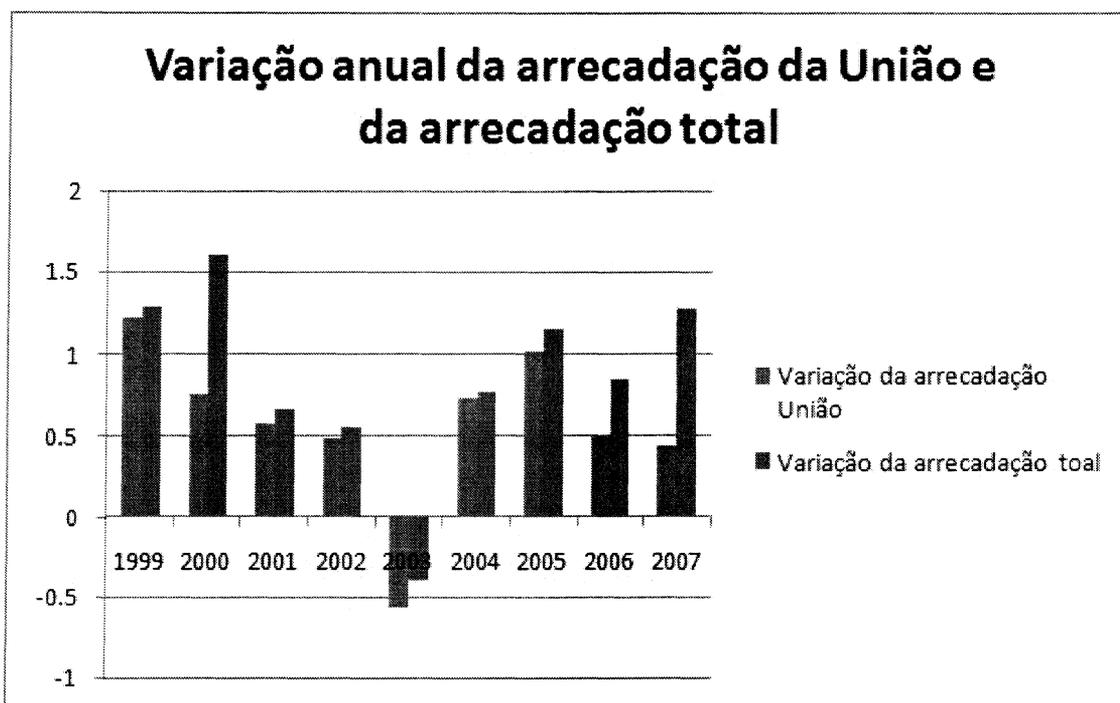
Conforme vimos no ponto anterior, a carga tributária, apesar do choque ocorrido no início do Plano Real, em 1994, se manteve razoavelmente estável durante o resto do período de câmbio fixo do plano, no entanto, após a crise cambial ocorrida em 1999 a carga tributária volta a sofrer grande crescimento, tanto em termos absolutos como em proporção ao PIB, batendo sucessivos recordes, atualmente passando do patamar de 36% do PIB.

Mais uma vez a escalada tributária está relacionada principalmente ao crescimento da tributação federal e às contribuições sociais, que hoje já representam mais que os impostos no total da arrecadação no Brasil. Como exemplo dos fatos que permitiram o aumento da arrecadação tributária a partir de 1999 podemos citar a elevação das alíquotas da COFINS<sup>29</sup> sucessivas vezes e a obrigatoriedade de pagamento desta contribuição pelas instituições financeiras, a ampliação da tributação sobre operações no mercado financeiro relativas a *swaps*, a tributação, a título de IOF, sobre aplicações financeiras em fundos de investimentos.

---

<sup>29</sup> Apenas os atos normativos que regulam o regime da COFINS são mais de 100 e somados resultam mais de 500 páginas.

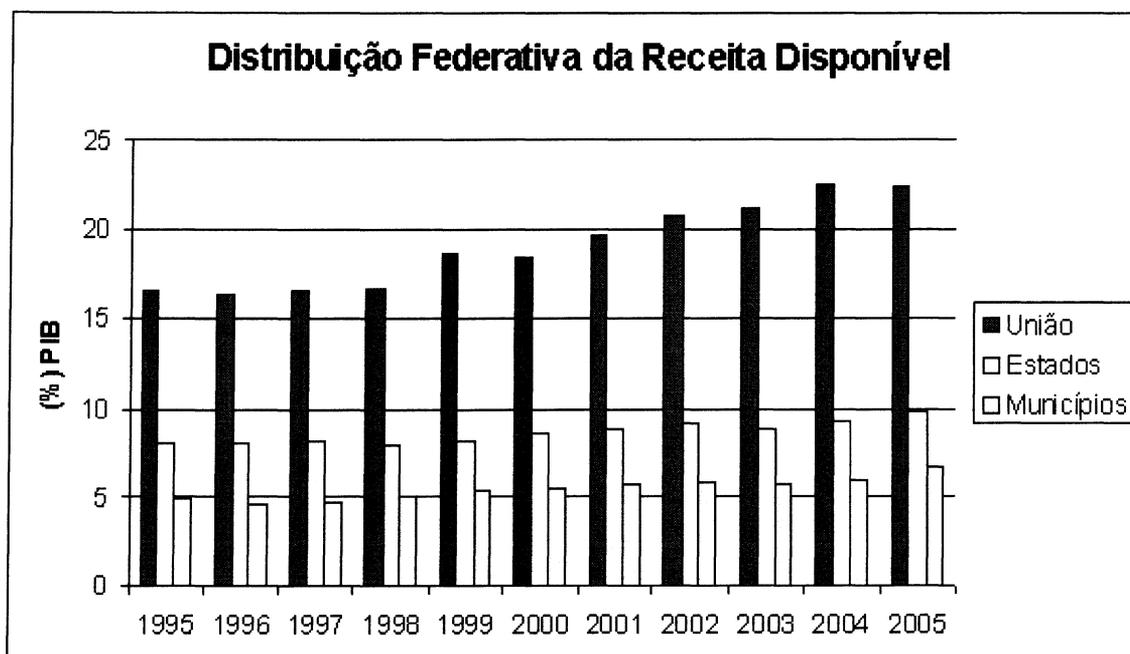
Figura 08



Fonte: Elaboração própria a partir de dados da STN

O gráfico acima ilustra a estreita relação entre a arrecadação total no Brasil com a arrecadação da União. Através dele percebemos que a variação de ambos é muito parecida, e a variação da arrecadação total é na maioria das vezes quase totalmente explicada pela variação da arrecadação federal.

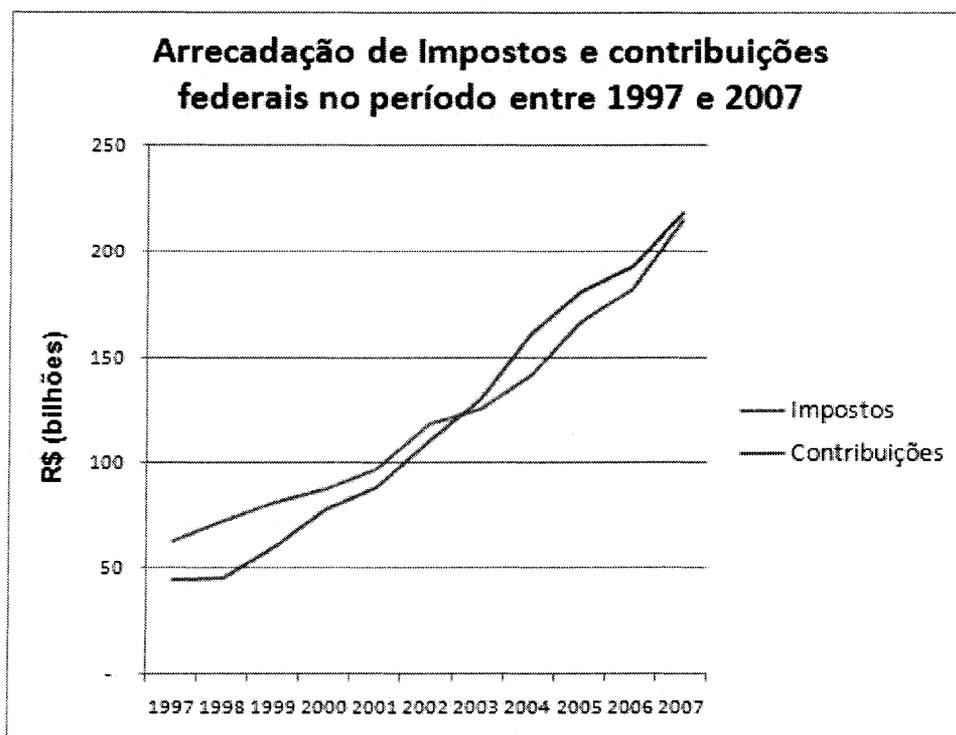
Figura 09



Fonte: Elaboração própria a partir de Afonso (2006)

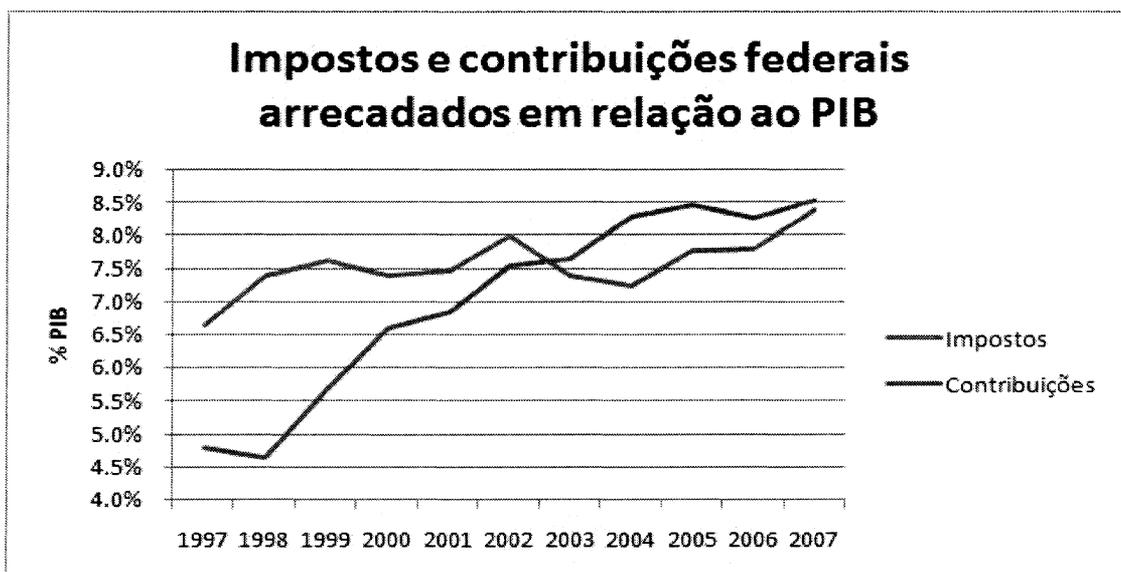
Enquanto as receitas disponíveis da União cresceram de maneira considerável (algo em torno de 6% em relação ao PIB), as disponibilidades estaduais e municipais, conforme podemos verificar no gráfico acima, variou menos, se mantiveram razoavelmente estável, com pequena oscilação, de aproximadamente 1% do PIB entre 1995 e 2004. Isto reforça a idéia de re-centralização das receitas em poder da União.

Figura 10



Fonte: Elaboração própria a partir de dados da STN

Figura 11



Fonte: Elaboração própria a partir de dados da STN

Os dois gráficos acima apresentados nos permitem visualizar o crescimento da arrecadação dos impostos e contribuições federais no período pós-97, podemos notar também que as contribuições cresceram mais que os impostos<sup>30</sup>, se multiplicando por mais de quatro vezes, em termos brutos, saindo de 45 bilhões em 1997 para 218 bilhões em 2007, e quase duas vezes quando calculada em percentagem ao PIB, saindo de 4,77% em 1997 para representar 8,53% em 2007. Os impostos por sua vez também cresceram consideravelmente, passando de 62 bilhões em 1997 para 214 bilhões em 2007. Somados, a participação dos impostos e das contribuições como porcentagem do PIB passa de 11,43% em 1997 para 16,90% em 2007, representando um aumento real de quase 50% da arrecadação federal nestes dez anos.

### **O Saldo do Período**

Os movimentos observados na alocação de recursos de origem fiscais dentro da federação brasileira nos períodos analisados, primeiro tenderam, graças à Constituição, rumo à descentralização, expurgando do governo central parte de suas receitas, principalmente através do aumento do repasse de impostos federais aos Estados e Municípios, principalmente através dos fundos de participação de participação.

Porém, num segundo momento, graças à crise fiscal que o governo brasileiro vinha sofrendo e aos planos de combate à inflação, a União teve que recorrer ao aumento da arrecadação e à redução de suas despesas para poder realizar os ajustes fiscais. Isso fez com que o governo central retomasse, pouco tempo depois de promulgada a Constituição, a sua posição relativa na arrecadação brasileira observada no período anterior ao início do movimento de descentralização política e fiscal, não devido à redução dos recursos em posse dos entes subnacionais, mas devido ao aumento da arrecadação da União, que já em 1994 havia recuperado, e com certa folga, seu status.

O aumento da arrecadação da União não foi feito da maneira mais ordenada e racional possível, este foi feito, na maioria das vezes, de maneira urgente, como no caso do Plano Collor e do Plano Real, o que fez com que se prestasse menos atenção à

---

<sup>30</sup> Este ponto já foi tratado anteriormente na sessão "A Preferência Pelas Contribuições"

qualidade dos tributos criados do que a sua rapidez de implantação e baixos custos de fiscalização. Isto fez com que problemas, como o da cumulatividade e o da progressividade se instituísem definitivamente no sistema tributário nacional.

O aumento da carga tributária foi realizado, principalmente, através das contribuições sociais, instituídas pelo governo federal, devido ao fato destas não estarem atreladas a repasses aos Estados e Municípios, o que é compatível com a idéia de que a União, ao instituí-las, buscava, principalmente, o controle sobre o maior montante possível de recursos para os fins de ajuste fiscal, que no primeiro momento do período (88-94) eram buscados com o objetivo de combate à inflação e saneamento das contas federais, que de desde o início da década anterior se viam insustentáveis.

Com a estabilização dos preços na economia, a carga tributária ficou razoavelmente estabilizada entre os anos de 1994 e 1998, em nível pouco inferior a 30% do PIB, porém, com o advento da crise cambial ocorrida entre 1998 e 1999 e a necessidade de se manter a aparente sustentabilidade da dívida pública, para passar credibilidade aos investidores internos, voltou a necessidade de realização de ajustes fiscais, tanto para manter estabilizado a relação Dívida Pública/PIB, a fim de manter a confiança dos investidores internacionais na aplicação em títulos em moeda nacional, como para honrar os acordos com o FMI, do qual dependiam para ter acesso aos recursos do fundo.

Nesta ocasião, notamos, mais uma vez, que a elevação da arrecadação federal se deu através, principalmente, da elevação das alíquotas e da instituição de novas contribuições sociais, como a CSLL ou a COFINS que tiveram tanto suas bases de incidência quanto suas alíquotas aumentadas.

O saldo final do período analisado é a reconcentração dos recursos fiscais na mão do governo central após este ter perdido parte de sua importância no final da década de 80, sendo que a elevação da carga tributária desta vez foi feita com o principal objetivo de alcançar os superávits primários almejados, não importando os problemas que viessem juntamente com o aumento da carga, pois esta deveria ser elevada a qualquer custo.

## **Capítulo Segundo – Problemas do Sistema Tributário Brasileiro**

### **Introdução**

Apesar de uma proposta de reforma tributária estar em discussão no Brasil desde o início dos anos 90, o debate raramente entrou no centro das atenções da política econômica, não por falta de importância, mas devido à falta de consenso sobre os seus pontos fundamentais e à urgência no enfrentamento de outras matérias consideradas relevantes para o desenvolvimento nacional, como a questão da política cambial, do gerenciamento da inflação ou da dívida.

A dificuldade de realização da reforma tributária sempre fez com que, nos raros momentos em que ocupou o centro das atenções, fosse rapidamente retirada e substituída por outro assunto. No entanto, não é por causa disso que o debate sobre o sistema tributário se faz menos importante do que qualquer outro em política econômica. A sua onipresença em nossa vida enquanto cidadãos talvez não seja suficiente para que, sem o mínimo conhecimento sobre o assunto, possamos notar sua extrema importância para a vida econômica do país.

Um sistema tributário mal estruturado pode afetar a distribuição da renda na sociedade, se for regressivo, alterar a alocação dos recursos, se for cumulativo, reduzir os investimentos e as exportações, se tributar estas, e pode até alterar a locação geográfica de plantas industriais, caso permita a guerra fiscal entre os Estados-membros.

Sempre que foi implantado um ajuste fiscal no Brasil, devido às circunstâncias macroeconômicas, foi priorizada a sua realização através da instituição e majoração de tributos que possibilitassem um rápido crescimento dos recursos nas mãos do governo federal, dando pouca atenção à qualidade dos tributos criados. Os tributos que atendiam essas características eram as contribuições sociais, cuja incidência apesar de ser indireta e na maioria das vezes cumulativa, foram implementadas por possuírem menos dificuldades à sua instituição do que os impostos, além de não criarem a obrigação de repasses de recursos aos Estados e Municípios.

O modo como os tributos são cobrados no Brasil é criticado pela maioria dos especialistas da área por apresentar tais problemas. No entanto, esses não apareceram de maneira espontânea, foram instituídos em momentos de real necessidade, onde o ônus de um sistema tributário mais injusto e ineficiente seria necessário para que se evitasse prejuízo maior ao interesse público.

Os problemas do sistema tributário brasileiro, na maior parte das vezes, surgiram da necessidade, vista como urgente, de alcançar os superávits fiscais almejados, tanto para sanar as contas públicas federais, que herdaram da década de 80 péssima situação, quanto para honrar acordos internacionais, realizados principalmente após a desvalorização do Real em 1999, e manter a credibilidade no cenário internacional, através da estabilização da relação dívida/PIB, de modo a convencer o investidor externo que era um bom negócio aplicar em ativos em moeda nacional (Lopreato, 2006).

Um bom exemplo de acontecimento que acarretou a piora qualitativa do sistema tributário nacional foi a criação, e posterior transformação, do Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira (IPMF), em 1993, o imposto mais cumulativo possível<sup>31</sup>. A IPMF foi criada originalmente com o fim de prover recursos para manutenção da qualidade do sistema saúde em um momento de baixo crescimento econômico que obrigou a realocação de parte dos recursos originalmente destinados à saúde para outras áreas<sup>32</sup>. No entanto, como a necessidade de recursos para fins de ajuste fiscal permaneceu mesmo após o sistema de saúde ter recuperado os recursos outrora perdidos, o que ocorreu foi a elevação da alíquota desse tributo e sua transformação em contribuição, o que permitiu ao governo central destinar parcela discricionária dos recursos antes destinados à saúde para outras áreas, a fim de colaborar com a realização da meta de superávit primário. A CPMF, contribuição que sucedeu o IPMF, terminou em 13 de dezembro de 2007, após amplo debate público sobre sua real necessidade, o que levou o Senado a não aprovação de sua prorrogação.

---

<sup>31</sup> A cumulatividade será definida e debatida posteriormente, em sessão própria.

<sup>32</sup> Os recursos que eram destinados à saúde e foram deslocados para outras áreas foram as contribuições sociais de empregados e empregadores, que passaram a ser destinados exclusivamente ao financiamento da previdência. Para maiores esclarecimentos sobre a já extinta CPMF consultar a nota técnica 6/2007 da UNAFISCO (Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal), que trata exclusivamente do assunto.

## **Problemas do Sistema Tributário Brasileiro**

Dentre os vários autores que escrevem sobre o sistema tributário brasileiro são raríssimos os que não são a favor de uma ampla reforma no sistema. Isto se deve ao fato de haver alto nível de descolamento entre a prática brasileira de tributação e a prática entendida como correta.

Apesar do modelo ideal de tributação ser uma matéria ainda não pacificada no debate econômico, nenhum economista que observe com um pouco de atenção os dados a respeito do sistema brasileiro poderia defender a manutenção deste sem substanciais alterações. Os dados nos mostram que o modo como a estrutura tributaria está atualmente não agrada estudioso algum da área, desde os que alegam que este deve ser neutro e minimamente influente, até os que acreditam que o sistema tributário pode servir como poderoso instrumento de estabilização e intervenção na economia.

Nas próprias palavras de José Roberto Afonso (AFONSO et al., 2003): “O sistema tributário vigente no Brasil conta com conhecidas deficiências. A necessidade de sua reformulação há algum tempo é um consenso nacional”.

Os principais problemas relacionados ao sistema tributário nacional são:

- Cumulatividade;
- Regressividade;
- Complexidade;
- Incentivo à Guerra-Fiscal.

### **Cumulatividade**

#### ***Distorções na relação entre os preços***

Uma boa definição para a cumulatividade (também conhecida por incidência *em cascata*) é dada no dicionário de tributos da ANJUT (Associação Nacional pela Justiça Tributária):

*Diz-se de um imposto ou tributo cumulativo aquele incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda (<http://www.anjut.org.br/dicionario.htm> em 18/06/2008).*

Os impostos que têm as características apresentadas nesta definição são os indiretos, que incidem sobre o valor bruto da produção nas etapas intermediárias da cadeia produtiva e não são passíveis de restituição do que foi pago pelas etapas anteriores. No Brasil são principalmente as contribuições da COFINS, do PIS/PASEP, e a já extinta CPMF, e em menor escala a CIDE-combustíveis.

Desta definição também podemos inferir que o peso da cumulatividade irá variar de acordo com o número de processos produtivos ou comerciais que integram cada bem ou serviço, assim observam PEREIRA E IKEDA (2001), que enxergam nos diversos setores da economia diferenciados impactos da cumulatividade, pois esta dependerá do número de etapas que cada cadeia de produção ou circulação possuem e do peso do consumo intermediário em relação ao valor total da produção. Quanto maior o número de etapas que cada cadeia produtiva possui e quanto maior for o valor do consumo intermediário em relação à produção final, maior será a cumulatividade em tal setor.

Este fato apresentado é confirmado quando observamos o trabalho de VARSANO et al. (2001), que expõe o impacto estimado de algumas contribuições sociais sobre os diferentes setores no ano de 1999. A tabela<sup>33</sup> é apresentada a seguir:

---

<sup>33</sup> Tabela conta apenas com alguns dos setores apresentados originalmente. Para tabela completa consultar VARSANO et al. (2001).

**Tabela 02**

**Estimativa da Incidência Direta e Indireta da Cofins, do PIS/Pasep e da CPMF sobre o Valor da Produção  
(Em % do Valor da Produção)**

Setor	Incidência Direta	Incidência Indireta		Incidência Total
		Primeira Rodada	Total	
Siderurgia	4,45	2,74	6,32	10,76
Material Elétrico	4,39	2,45	5,07	9,46
Automóveis, Caminhões e Ônibus	4,38	2,18	4,73	9,11
Indústria Têxtil	4,34	2,28	4,71	9,05
Fabricação de Calçados	4,02	2,22	4,43	8,45
Artigos de Vestuário	2,68	2,26	4,76	7,44
Máquinas e Tratores	4,28	1,46	3,13	7,41
Equipamentos Eletrônicos	4,27	1,3	2,52	6,78
Comércio	3,35	1,25	2,19	5,55
Construção Civil	3,2	1,13	2,28	5,47
Instituições Financeiras	4,11	0,8	1,24	5,35
Agropecuária	0,85	0,87	1,88	2,53
Aluguel de Imóveis	1,4	0,13	0,22	1,61

Fonte: Elaboração própria a partir de Varsano et. al (2001)

As conseqüências de tributos que tem pesos diferentes sobre os diversos setores são claras: a alteração dos preços relativos da economia, beneficiando aqueles bens que tem em sua produção um número menor de etapas. A tabela 01 é bastante didática neste ponto. Através dela observamos que os três tributos nela estudados têm efeitos bastante diferentes em cada um dos setores. No setor da siderurgia, por exemplo, o peso total de tais tributos é 10,76%, enquanto no setor de aluguel de imóveis é apenas 1,61%, e mesmo assim a incidência indireta é de apenas 0,22%, enquanto no primeiro é de 6,32%.

Considerando que os impostos indiretos são repassados ao preço final dos produtos é de se esperar que essa brutal diferença de mais de 9% acabe se refletindo em igual proporção na situação final ao consumidor, que por sua vez tenderá a consumir menos os produtos mais tributados. Esta situação na qual as preferências dos compradores são alteradas irá, teoricamente, guiar o equilíbrio locacional dos fatores produtivos na economia a um ponto sub-ótimo.

O tributarista José Roberto Afonso é bastante categórico ao discorrer sobre os tributos cumulativos e expõe com clareza as características negativas de tal modalidade de taxação (AFONSO et al., 2003):

*Os tributos cumulativos não são neutros quanto às decisões de produção e alocação de recursos. Distorcem preços relativos e estimulam a integração vertical das empresas. Inibem o crescimento econômico através da taxaço de bens de capital, de forma direta ou indireta pela tributaço dos insumos utilizados na produço desses bens (p.8).*

### **Oneraço de Exportaço es e Investimentos**

A oneraço das exportaço es e dos investimentos ocorre de maneira não intencional pelas autoridades tributárias, uma vez que está relativamente pacificado no debate sobre a tributaço que se deve abrir mão de receitas provindas da taxaço sobre as exportaço es e investimentos. A justificativa para que não haja taxaço sobre bens exportados é que isso afetaria a competitividade internacional dos produtos brasileiros, fato inadmissível nos tempos de globalizaço, quando a busca por eficiência e baixos custos são fatores decisivos no desenvolvimento dos países. A tributaço sobre investimentos, por sua vez, afetaria diretamente o crescimento da economia, uma vez que aumentaria os custos de tais investimentos, os fazendo menos atraentes para o empresário que pensa em investir.

Os tributos no Brasil que incidem sobre os investimentos e posteriormente não são reembolsados integralmente ao empresário são vários, os principais são o PIS, a COFINS e a CPMF. Sendo que ainda mesmo os tributos que são reembolsados posteriormente aos empresários não o são de maneira satisfatória, pois os créditos relativos a tais tributos pagos sobre investimentos são devolvidos ao empresário em número de parcelas demasiado grande. No caso do ICMS o reembolso sobre os investimentos feitos é dividido em 48 parcelas, e o imposto de importaço e o IPI também é apenas reembolsado quando abatido da depreciaço do ativo adquirido.

Então, temos que nos questionar a razão pela qual são taxados os investimentos e as exportaço es, uma vez que a doutrina prega exatamente o oposto. A resposta é simples: a tributaço indireta incidente sobre o valor integral do produto, tal como a COFINS e o PIS (em sua modalidade cumulativa), e não apenas sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva, tal como o ICMS, modalidade de tributaço amplamente utilizada no Brasil, não permite a eliminaço integral do total cobrado nas fases anteriores de produço e circulaço dos bens exportados e dos ativos de

investimento, uma vez que os valores pagos relativos a estes tributos estão disseminados entre todos os itens componentes de todos os bens que participaram da produção desses produtos, tornando impraticável a compensação de todos os tributos cobrados. A conclusão é a impossibilidade da desoneração completa das exportações e do investimento quando se tem uma estrutura tributária com tributação indireta cumulativa, como a brasileira. Uma importante ressalva a ser feita neste ponto é relativa à regulamentação do ICMS. Com base na lei complementar 87 de 1996 (conhecida como lei Kandir) estabeleceu-se a não incidência do ICMS sobre as exportações brasileiras<sup>34</sup>, sendo compensado integralmente o valor do tributo devido na fase de exportação. Esta lei decorreu do reconhecimento das autoridades legislativas dos efeitos negativos que a tributação de tais operações causam à economia nacional, tendo como objetivo principal estimular as exportações e melhorar a balança comercial.

Um fato importante relativo à cumulatividade da COFINS e do PIS foi recentemente editado. A partir de 2003 estas duas contribuições passaram a ter regimes mistos de incidência, passando a coexistir o regime cumulativo e o não-cumulativo. A lei que estabeleceu tal alteração definiu que determinadas classes de pessoas jurídicas, continuariam sujeitas ao regime cumulativo são elas: as instituições financeiras, as entidades de previdência privada, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES e as pessoas jurídicas imunes a impostos<sup>35</sup>, estando todas as demais sujeitas ao novo regime não-cumulativo.

Isto simboliza que o legislador está ciente dos malefícios causados pela tributação cumulativa, porém, ao não incluir todas as pessoas jurídicas neste novo sistema simboliza também a dificuldade e a rigidez encontradas na superação de determinados problemas

---

<sup>34</sup> Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

<sup>35</sup> Conforme o artigo 8º, da Lei nº 10.637/02 e o 10º, da Lei nº 8.333/03.

existentes em nosso sistema tributário. Além do mais, a peculiar base de tributação da COFINS e do PIS, o faturamento das pessoas jurídicas, torna difícil o estabelecimento de um regime totalmente não-cumulativo, uma vez que é difícil a criação de um critério razoável de compensação dos relativos tributos pagos anteriormente. Devido à base de cálculo desses dois tributos, o faturamento, é impossível o estabelecimento de um critério único para concessão de créditos relativos aos tributos pagos na fase anterior, como ocorre no ICMS, quando os créditos são concedidos de acordo com o valor dos tributos pagos anteriormente aos componentes da produção. Nas palavras de Machado (2005): "... o regime não-cumulativo da base de cálculo das contribuições em exame é distinto do modelo de não-cumulatividade do IPI e do ICMS...". Sendo impossível o estabelecimento de um critério único que busque compensar todos os tributos relativos às despesas que viabilizaram a receita (a base de cálculo destes tributos), a lei estabeleceu que os créditos a que a empresa teria direito seriam calculados através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas, como por exemplo, o abatimento do montante devido de imposto 7.6% dos gastos com energia elétrica do estabelecimento da pessoa jurídica. (Machado, 2005)

Os critérios determinados pela legislação que instituiu o regime não-cumulativo da COFINS e do PIS não permitem o abatimento do total dos valores pagos na fase anterior no valor dos tributos a serem pagos na fase atual, fazendo com que mesmo o regime não-cumulativo tenha resquícios de cumulatividade. Os abatimentos permitidos pela lei reduziram o efeito cascata destes tributos cumulativos, mas não os eliminaram

A respeito da oneração das exportações o atual ministro da Fazenda, Guido Mantega (Mantega et al. 2006), concorda com o que foi exposto anteriormente e complementa:

É sabido que se deve evitar a oneração das exportações com tributos, com o objetivo, entre outros, de aumentar a competitividade dos produtos e serviços nacionais no exterior.<sup>36</sup>

Ainda completa José Roberto Afonso (2003) ao discorrer sobre os nefastos efeitos da tributação cumulativa sobre as exportações:

---

<sup>36</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Exm/EMI-88-MF-BACEN.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Exm/EMI-88-MF-BACEN.htm)

*Finalmente é preciso destacar que esse tipo de tributo afeta negativamente a competitividade dos produtos nacionais. Pela dificuldade em eliminar integralmente sua incidência sobre o bem exportado (p.8).*

Sobre a oneração dos investimentos a CNI (CNI, 2004) faz um consciente comentário em relatório divulgado no ano de 2004:

*A redução do custo do investimento é a medida de maior impacto potencial para a criação de condições para a economia crescer. Os custos dos investimentos no Brasil são mais elevados do que os dos competidores em função do sistema tributário, que taxa os investimentos...(p.6)*

...

*Um dos elementos principais do custo do investimento é a elevada oneração tributária dos bens de capital dada pela incidência múltipla de tributos (IPI, Imposto de importação, Cofins, PIS, ICMS, etc.) nos preços dos bens destinados ao ativo fixo das empresas. Em alguns casos, a oneração tributária pode atingir a mais de 40% do valor do produto (p.6).*

## **Regressividade**

O problema da regressividade tributária ocorre quando os tributos são mais onerosos, em relação à renda, quanto mais baixa é a renda do indivíduo. Ou seja, um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa com a renda do contribuinte.<sup>37</sup>

A existência da regressividade tributária, tal como a cumulatividade, é fruto indesejado de um sistema tributário mal estruturado. Os dois problemas são frutos da tributação indireta, no entanto, enquanto a tributação indireta via valor-adicionado resolveria o problema da cumulatividade, é praticamente impossível a institucionalização de tributação indireta que não seja regressiva.

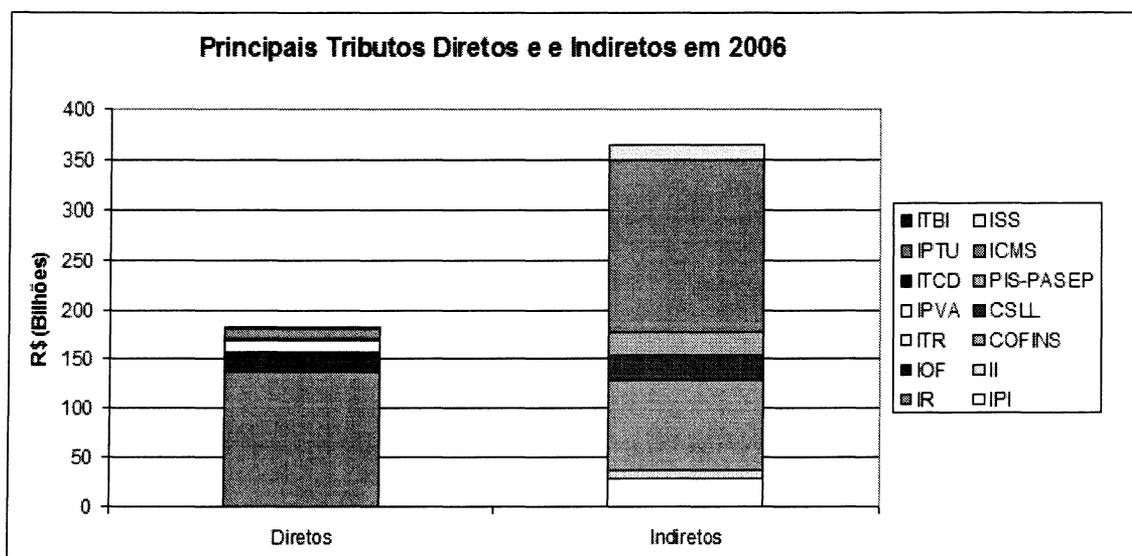
Conforme exposto no capítulo anterior a evolução do sistema tributário no correr da década de 90 e início dos anos 2000, ao favorecer as elevações da carga tributária via contribuições sociais indiretas acabou favorecendo além da cumulatividade a

---

<sup>37</sup> UNAFISCO(2006): "Um tributo é regressivo à medida que tem uma relação inversa ao nível de renda do contribuinte. O inverso ocorre quando o imposto é progressivo, pois aumenta a participação do contribuinte à medida que cresce sua renda" (p.1).

regressividade. Os principais tributos indiretos existentes atualmente são o ICMS, a COFINS, o PIS e o IPI.

Para termos a noção exata da desproporcionalidade entre a tributação direta e a indireta no Brasil observamos o gráfico abaixo, ele mostra os valores arrecadados pelos principais tributos diretos e indiretos.



Fonte: Elaboração própria a partir de SRF e Afonso (2006)

Figura 12

A partir dos dados apresentados acima vemos que a tributação sobre o consumo (indireta) é o dobro da tributação sobre a propriedade e a renda (direta), 182 bilhões é o montante arrecadado pelos principais tributos diretos enquanto os indiretos somam 365 bilhões, fato causado pelo grande peso das contribuições COFINS, CSLL e PIS-PASEP, e pelo ICMS, o tributo que mais arrecada no Brasil, sendo que no ano analisado gerou mais de R\$170 bilhões para os cofres públicos, equivalente a pouco mais de 30% da arrecadação dos principais tributos brasileiros.

A relação entre a tributação indireta e a regressividade é oriunda do fato das classes de menor renda gastar proporcionalmente mais em consumo do que as classes que possuem maiores proventos. A idéia parte do ponto que as classes de maior rendimento tenham maior poupança e investimento, que são menos tributados que o consumo, logo pagam menos tributos indiretos. Podemos inferir daí que os tributos

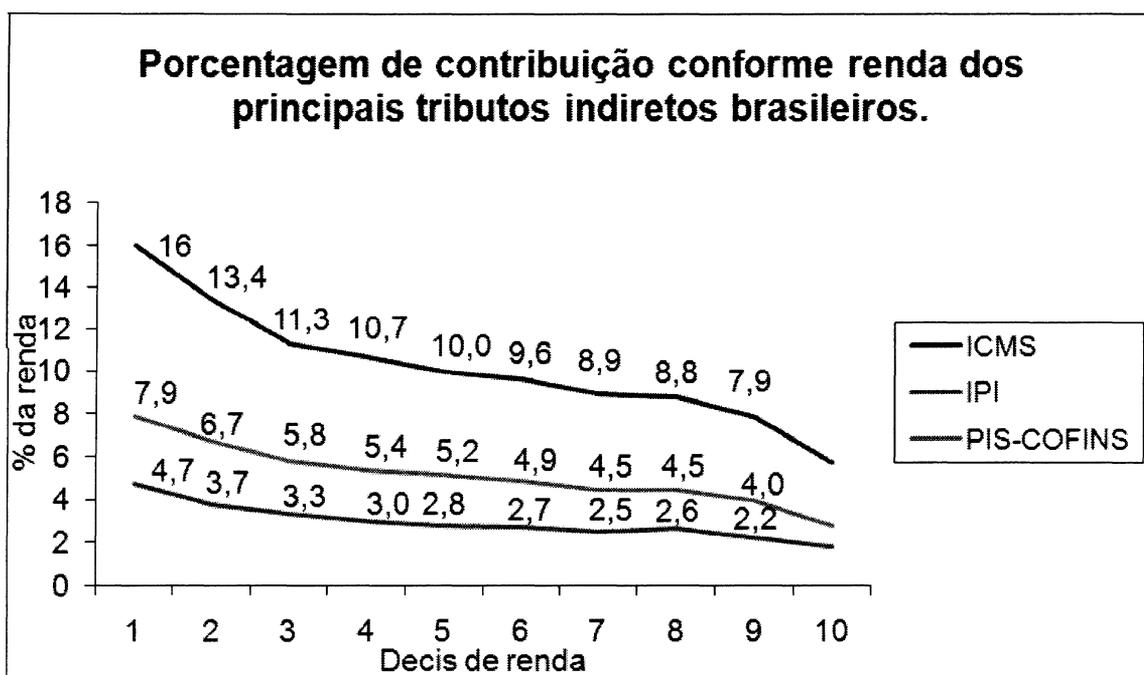
regressivos não contribuem em nada para o que pode ser denominado por justiça tributária, muito pelo contrário. Se os tributos regressivos oneram mais os menos favorecidos, a situação destes tende a ser deteriorada pela incidência de tais tributos.

Pochmann (2008) enfatiza este fato em seu trabalho o expondo nas seguintes palavras:

*É sabido que a tributação indireta têm características regressivas, isto é, incidem mais sobre os mais pobres, enquanto que a tributação direta possui efeitos mais progressivos, incidindo mais sobre os mais ricos (p.3).*

Tal fato é corroborado pelos dados apresentados na pesquisa desse mesmo autor, que mostra claramente a decrescente carga tributária dos principais tributos indiretos conforme se avança nos decis de renda. O gráfico a seguir exhibe os dados de tal pesquisa.

Figura 13

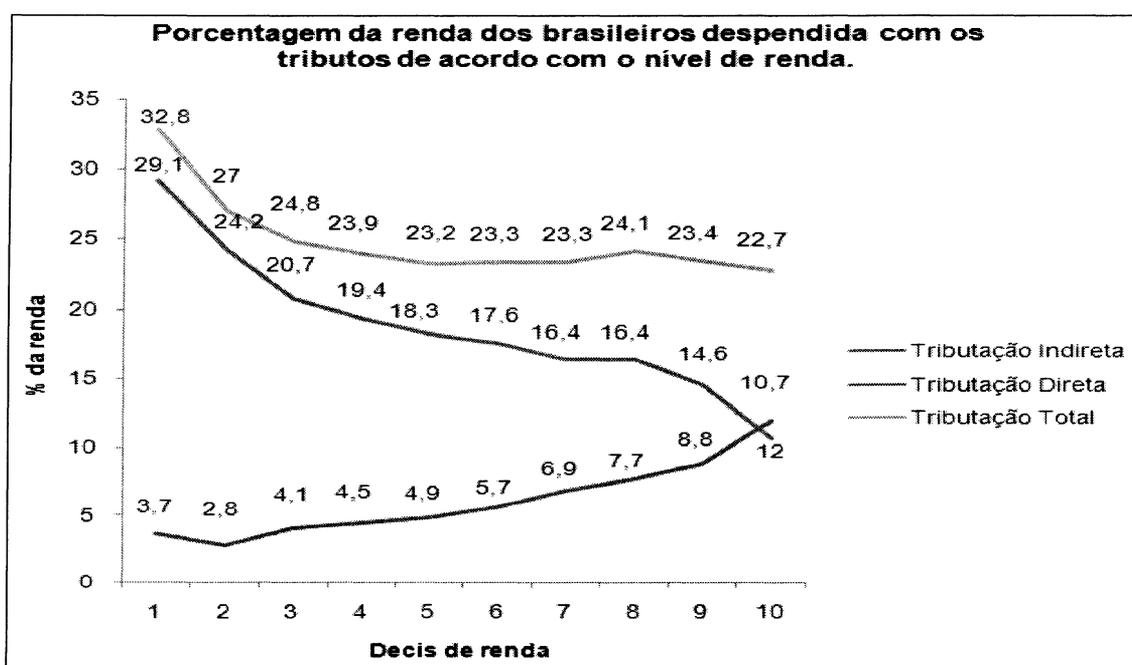


Fonte: Elaboração própria a partir de Pochmann (2008).

No gráfico observamos que os tributos indiretos brasileiros, ICMS, IPI, PIS e COFINS, se mostram regressivos, pois representam menor parcela da renda das classes

mais elevadas. Então, é de se esperar que os tributos diretos, principalmente o imposto de renda, sejam progressivos o suficiente a ponto de anular, ou até mesmo reverter, aquele efeito. No entanto Pochmann (2008) conclui que isso não ocorre, porque os tributos diretos tanto sobre a renda, como o IR, quanto sobre a propriedade, como o IPVA, o IPTU o ITR e o ITBI, apesar de progressivos, não são utilizados em escala suficientemente larga, nem são progressivos o suficiente para que a soma total dos efeitos de cada modalidade de tributação resulte em um sistema progressivo. O gráfico a seguir é bastante didático e mostra com clareza a soma dos efeitos da regressividade da tributação indireta com a regressividade da tributação direta.

Figura 14



Fonte: Elaboração própria a partir de Pochmann (2008)

A partir da tabela podemos ver que enquanto a classe que possui os 10% mais pobres da sociedade contribui com o sistema público com 32,8% de sua renda, os 10% mais ricos da sociedade contribuem com apenas 22,7% da respectiva renda. A consequência disso é o aumento da desigualdade social. Nas palavras do próprio Pochmann (2008): “O sistema tributário atual aumenta a desigualdade porque os pobres pagam mais tributos que os ricos”, que ainda enfatiza dizendo: “Isto é absolutamente

*inaceitável, principalmente em um país de enorme desigualdade de renda como o Brasil” (p.3).*

Essa regressividade na estrutura tributária também afeta a distribuição regional de renda. Como na região sudeste existe maior parcela da população nos decis superiores de renda, e na região nordeste maior parte da população se encontra nos decis inferiores de renda, é de se esperar que, em proporção à renda, a carga tributária no nordeste seja maior que a do sudeste. (Pochmann, 2008).

### **Complexidade**

A complexidade de um sistema tributário está relacionada às dificuldades que o contribuinte enfrenta para acertar com o Fisco todos os tributos que deve pagar. Sendo assim a complexidade pode estar relacionada tanto ao número de impostos, taxas e contribuições existentes, quanto à dificuldade de cálculo destes. Este problema se expressa no Brasil devido a essas duas causas: o número de tributos é elevado e os critérios de tributação são complexos. Apesar do número de impostos no Brasil estar já pouco acima do razoável, são no total doze, quando passamos a considerar também as contribuições e as taxas este número salta para 82<sup>38</sup>. Não obstante ao grande número de tributos existentes o contribuinte ainda se depara com a grande obscuridade da legislação que os rege, como por exemplo o Imposto de Renda, que é regido por quatro livros que contém mais de 1000 artigos, e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que é regido por mais de 500 artigos.

A conseqüência de um sistema altamente complexo, como o brasileiro, é o surgimento de uma carga tributária oculta, que o Estado não arrecada, mas que o contribuinte arca. Esta carga oculta é gerada pelos gastos que os contribuintes, principalmente as empresas, têm para se acertar com o Fisco, seja contratando empresas de assessoria tributária seja despendendo seu próprio pessoal nesta tarefa. Evidentemente todo o custo que as empresas têm nesta tarefa é repassado ao preço do produto, que acaba por atingir o consumidor final, o maior prejudicado nesta situação.

---

<sup>38</sup> As contribuições existentes somam 43, impostos 12, taxas 27.

No final do ano de 2008 a empresa de consultoria e auditoria PriceWaterhouseCoopers publicou um estudo chamado "*Paying Taxes 2008*"<sup>39</sup>, onde analisava o quão fácil era o pagamento dos tributos em 177 países estudados. O Brasil foi considerado o país onde mais se gasta tempo de trabalho para cumprir as obrigações tributárias, totalizando 2601 horas anuais, 25% a mais que o tempo gasto no penúltimo país colocado, a Ucrânia, onde são gastas 2085 horas anuais.

No quadro geral onde foram considerados além do tempo gasto com o pagamento dos tributos a carga tributária total e o número de pagamentos realizados anualmente o Brasil sobe da posição 177 para a posição 137, ainda pouco agradável.

Nos últimos tempos a situação vem melhorando no Brasil devido a programas de simplificação do pagamento de impostos, como por exemplo o SIMPLES NACIONAL (conhecido também como SUPER SIMPLES), que é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído em dezembro de 2006, e permite a adoção de regras diferenciadas no cálculo e no pagamento de impostos federais, estaduais e municipais das micro e pequenas.

### **Incentivo à Guerra-Fiscal**

Ao contrário do que muitos pensam, a guerra fiscal não se confunde com a simples concorrência entre os entes subnacionais por investimentos, esta concorrência sempre existiu e não é certo que o seu resultado global seja negativo. O que se define por guerra fiscal neste presente trabalho é a expansão desmedida dos benefícios fiscais concedidos de maneira aleatória e irracional, com resultados negativos para a nação como um todo.

Parece, então, correto dizer que a guerra fiscal é, na verdade, o desdobramento da concorrência entre os governos inferiores para atrair investimentos para suas localidades, principalmente a partir da metade da década de 80. Nasceu no momento em

---

<sup>39</sup> A Secretária da Receita Federal do Brasil publicou sua resposta a tal relatório na NOTA COPAT Nº 042/2007, onde expõe sua crítica à metodologia utilizada para avaliar o Brasil, alegando que as especificidades nacionais não foram levadas em consideração.

que houve uma combinação entre a maior descentralização fiscal, que resultou no aumento da autonomia para legislar sobre tributos dos Estados, e o decréscimo da capacidade financeira da União de realizar investimentos, seja através de programas de fomentos seja através de empresas controladas pelo poder público, sendo ainda o movimento potencializado pelos efeitos da abertura econômica proveniente da tentativa de integração do Brasil no circuito de globalização (PRADO, 2000).

Com a saída do governo militar iniciou-se um movimento, de descentralização das receitas tributárias, conforme discutido em momento anterior deste trabalho, ampliando a autonomia dos Estados-membros e dos Municípios na matéria tributária permitindo que eles passassem a regular algumas matéria antes privativas à União. Com a Constituição de 88 surgiu o principal fator que permitiu a guerra fiscal entre os Estados no Brasil. O veto a qualquer forma de intervenção da União nas decisões sobre o ICMS devolveu a plena autonomia aos Estados no controle do tributo e deu a eles a oportunidade de usarem diferentes formas de isenção fiscal como mecanismo de atração de empresas.

Melo (1996) também vê na maior autonomia concedida aos Estados, aliada à inexistência de um plano de desenvolvimento regional, os fatores que propiciaram a guerra fiscal, em suas próprias palavras:

*Com a Constituição de 1988, os estados passaram a dispor de autonomia para fixar as bases dos impostos de competência estadual, notadamente um imposto sobre valor adicionado (o ICMS). Nos últimos anos, os estados passaram a praticar a renúncia fiscal em escala massiva, numa tentativa de atrair novos investimentos. A magnitude dessa "renúncia fiscal" e o que ela representa como mecanismo diminuidor da carga tributária agregada, a importância do ICMS (que representa quase um terço da receita tributária do país<sup>40</sup>), além da impossibilidade de formulação de uma política de desenvolvimento regional por parte do Governo federal apontam para a irracionalidade coletiva desse tipo de situação. (Melo, 1996, p. 17)*

José Roberto Afonso também é simpático à idéia, que parece estar pacificada, de que o principal motivo que permitiu a guerra fiscal foi a autonomia concedida aos Estados para regulamentar seus impostos, ele coloca do seguinte modo:

---

<sup>40</sup> Hoje, devido ao crescimento da arrecadação federal no intervalo de tempo em que o texto foi escrito e hoje, o ICMS representa 21% da carga agregada no país, e não mais um terço como diz o autor.

*Se lutaram por uma reforma descentralizadora e efetivamente ganharam muita autonomia para cobrar seus impostos, os governadores se valendo da liberdade de ação tributária do modo mais extremado possível – moveram uma generalizada e autofágica guerra fiscal. (Afonso, 2003, p9).*

Com a crise nas contas públicas que o governo federal vinha sofrendo, a partir da crise da dívida externa no início da década de 80, sua capacidade de investimento, incluindo os realizados com fins de desenvolvimento regional ficou comprometida, fazendo com que as aplicações diminuíssem, gerando um lapso financeiro nos estados menos desenvolvidos. Estes estados que sofreram com a diminuição dos recursos investidos em seus territórios, proveniente do estrangulamento orçamentário sofrido pela já precária política de desenvolvimento regional, viram na concessão de isenções fiscais uma política alternativa para atrair investimentos e assim restabelecer um determinado incremento no fluxo de renda em sua região.

A busca por investimentos em um momento de fragilidade econômica fez com que os estados passassem a utilizar a guerra fiscal como peculiar política de desenvolvimento, com o fim de sanar, isoladamente, seus problemas econômicos, ignorando os efeitos perversos que essas atitudes causariam aos demais estados. Lopreato (2007) também vê na disputa por investimentos, através da guerra fiscal, o desencadeador da crise federativa no Brasil, ele expressa sua idéia da seguinte maneira:

A busca de novos investimentos externos e internos fomentou a disputa entre os estados e delineou a crise da federação brasileira, com cada unidade procurando resolver, isoladamente, os problemas decorrentes da perda relativa na distribuição dos recursos tributários e do esvaziamento econômico. (Lopreato, 2007, p. 16).

A partir da combinação dos dois fatores acima expostos surgiu uma nova variável a ser considerada pelas empresas que iriam realizar investimentos: discrepâncias tributárias entre as regiões do país. Discrepâncias geradas, principalmente, pelas concessões de incentivos fiscais, principalmente relativos ao ICMS, de maneira temporária, firmados em acordos individuais, negociados caso a caso, podendo ou não estes contratos de incentivos ser incorporados ao arranjo legal, com o intuito de eliminar a incerteza quanto à vontades políticas por vir.

A abertura que a economia brasileira sofreu no início dos anos 90 favoreceu o retorno do investimento direto externo no Brasil, sobretudo após a estabilização dos

preços em 1994. Os estados disputaram entre si, para que os investimentos a ser realizados no Brasil se realizassem em seus territórios, através de maior renúncia fiscal, acirrando a guerra fiscal e piorando o clima federativo. Neste ponto vale ressaltar que os incentivos fiscais sempre influenciaram mais os investimentos a se realizar do que a capacidade produtiva já instalada, isto decorre da existência do grande custo de transferência associado às plantas produtivas, fazendo com que compense manter suas estruturas produtivas no local onde estão.

A guerra fiscal gera efeitos positivos para alguns estados que a implementaram, tal como o aumento do nível de emprego e renda de imediato, e o aumento da arrecadação em um segundo, quando a isenção concedida tiver seu prazo expirado, porém, em nível nacional, gera efeitos negativos para a federação, são eles: a redução da arrecadação a nível nacional, na medida em que as empresas tendem a se instalar onde pagam menos impostos; a piora nas relações federativas, na medida que a disputa entre os estados gera um clima hostil, reduzindo a possibilidade de implantação de políticas de desenvolvimento regional realmente eficazes, baseadas na integração e no esforço conjunto; e por último a alteração no perfil de apropriação da receita tributária, em decorrência das mudanças no perfil locacional da atividade produtiva (Prado, 2000).

A solução para o problema da guerra fiscal seria o expurgo da autonomia estadual para definir as bases do ICMS, estabelecendo, a nível federal, as regras a serem seguidas por todos os estados. Outra possível solução para a guerra fiscal seria o fortalecimento do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão formado pelas secretarias fazendárias estaduais, dando às suas decisões caráter normativo e impondo as sanções necessárias àqueles que desobedecem suas decisões quanto ao regime do ICMS, fato comum hoje em dia, fazendo-as serem respeitadas.

## **Capítulo Terceiro – A Eficácia da Proposta de Reforma Tributária da PEC 233 de 2008**

### **Introdução**

A atual proposta de reforma tributária em discussão é mais uma das tentativas do governo implementar mudanças estruturais no sistema tributário nacional. As principais tentativas anteriores feitas foram em 1996, 2001 e 2003, porém todas sem sucesso.

Uma reforma tributária é de difícil aprovação porque exige que uma proposta de emenda constitucional (PEC) passe por ambas as casas do Congresso Nacional uma, já que os pilares básicos do sistema está gravado na própria Constituição, que é a norma legal que mais exige votos para sua aprovação, a saber 3/5 dos votos no Senado e 3/5 na Câmara dos Deputados, com aprovação em dois turnos de discussão e votação separada, no sistema bicameral.

A última reforma tributária que tivemos no país foi realizada com o advento da Constituição Federal de 1988, desde então há quem defenda a necessidade da reforma. A proposta atual de reforma incorpora a discussão realizada desde o fracasso da tentativa de 2003. A PEC 233 apresentada pelo governo em fevereiro deste ano de 2008 guarda ampla semelhança com a PEC número 31 de 2007 que foi apresentada pelo Deputado Virgílio Guimarães, que não vingou devido à opinião pública não o ter apoiado, nem as instituições financeiras públicas nem os grandes setores da economia, por não sentirem nela a segurança necessária para servir de apoio ao futuro. (CERT, 2008)

Grandes mudanças são necessárias no sistema vigente, devido a todos os problemas apresentados anteriormente. O momento (raramente visto) de expansão econômica acima da média e os grandes esforços de articulação política dão a essa proposta maiores probabilidades de passar pelas casas do Congresso Nacional do que as anteriores. Entretanto, a eclosão da crise financeira que assola os mercados em todo o globo trouxe novas questões à discussão da proposta. É importante, no entanto, que essa crise não sirva de obstáculo à reforma, pelo contrário, o seu papel deveria ser o de reforçar a necessidade de mudanças no sistema tributário brasileiro. No novo cenário internacional é preciso aumentar a competitividade de nossas empresas para ajudá-las a

aproveitar o momento para ganhar espaço no mercado internacional, para isolar os efeitos da crise externa, impedindo-a de gerar mais efeitos perversos dentro do Brasil e reforçar a estrutura econômica voltada ao crescimento endógeno. (CERT, 2008)

Nesse contexto de crise financeira assistimos ao fortalecimento do papel do Estado, a quem aqueles prejudicados pela crise vêm pedir socorro, apelando ao governo para que ele amplie suas intervenções para poder manter vivas as próprias instituições financeiras que causaram a crise. O crescimento do papel interventor do Estado não combina com o desejo liberal de redução da carga tributária, há tanto defendida por estes. A reforma atualmente em discussão não tem por objetivo a redução da carga tributária do governo, pelo contrário, ela propõe mudanças que tem por finalidade ampliar a base de contribuição, para que se possa no total arrecadar o mesmo montante, cobrando individualmente menos. *“É o conhecido bordão do ‘onde todos pagam, todos pagam menos’.”* (CERT, 2008, p. 97). Porém isto não quer dizer que a arrecadação não poderá cair em um futuro próximo, aliás, provavelmente o fará devido ao cenário de desaceleração econômica mundial refletida no Brasil.

O objetivo fundamental da reforma é o aprimoramento do sistema tributário como um todo, de modo a fazer com que o governo retire os recursos necessários à manutenção de si e de suas atividades da sociedade de maneira mais justa e menos danosa possível aos interesses do sistema econômico e dos contribuintes. O relatório da Comissão Especial de Reforma Tributária coloca o fato da seguinte maneira:

O foco do nosso esforço não deve ser, portanto, sobre o corte na carga tributária, e, sim, sobre a qualidade intrínseca de todo o sistema tributário, em termos de redução de custos e eliminação de entraves ao empreendedorismo, de estabilidade de regras, de previsibilidade da matriz tributária, de segurança jurídica, de respeito aos direitos do contribuinte, de melhoria do ambiente de negócios. São essas, pois, as diretrizes básicas da Nossa Reforma Tributária. (p.98)

Ao mesmo tempo em que a crise amplia a necessidade da reforma tributária ela restringe seu perfil inovador, pois o ambiente de turbulência econômica impossibilita que sejam aprovadas mudanças drásticas, que signifiquem ruptura com a ordem vigente, pois neste tempo o legislador tende a assumir uma posição mais conservadora que a usual, podendo a reforma apenas ser aprovada se significar segurança, devendo por isso ser gradualista, moderada, consensual, pragmática e cercada de garantias.

A reforma vigente é gradualista na medida em que estabelece um longo prazo para a implantação das mudanças, que chega a ser de oito anos após sua aprovação, permitindo a adaptação de todos os agentes e garantindo os contratos estabelecidos, nas palavras do próprio relator da CERT: “*sem trancos*”. Moderada na medida em que não acata a maioria das mudanças propugnadas por devaneios acadêmicos como o imposto único sobre valor adicionado ou sobre movimentações financeiras. Busca ser consensual, defendendo longo debate e a aceitação de todos os entes subnacionais, acreditando que no longo prazo todos ganharão enquanto no curto prazo ninguém perderá, porque eventuais perdas serão compensadas pelo governo federal. Pragmática por levar em consideração a ordem prática e as necessidades dos agentes. Cercada de garantias na medida em que será criado um fundo federal vinculado a determinados impostos federais com o objetivo de restabelecer as receitas que forem perdidas por causa da reforma.

Justamente devido a esse caráter seguro que a reforma tem que ter para que possa ser aprovada ela se mostra menos abrangente do que o necessário para reduzir todos os problemas do sistema tributário, não sendo a reforma ideal, apenas a possível, mas ainda sim desejável. O próprio criador da proposta tem em mente que ela não é a reforma definitiva para todos os problemas, que apesar de ser abrangente não é total e se pauta principalmente no que é possível, dadas as circunstâncias, a CERT colocou em seu relatório da seguinte maneira:

*Tem por escopo o esforço de aperfeiçoamento realista, considerando as situações existentes, as limitações dos agentes e as possibilidades concretas de evolução. Busca transformação viável, suave, sem rupturas drásticas. Não faz revolução, não oferece solução final de todos os problemas. Nada de messianismo, nada de romantismo visionário. Dá atenção às contingências da realidade. Procura desenvolver diagnósticos realistas. Por exemplo, admite que as tentativas precedentes de reformas fracassaram porque, entre outros erros, menosprezaram as peculiaridades do sistema federativo brasileiro. (p.100)*

O momento de crescimento econômico, observado principalmente neste ano e no ano passado, aliado aos avanços tecnológicos, subentendendo aqui principalmente o advento da NF-e (nota fiscal eletrônica) e do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), causaram grande queda na sonegação de impostos, resultando na ampliação da base pagadora de tributos, o que levou a um aumento da arrecadação tributária superior ao observado no período posterior, dando ao governo, sobretudo à União, um excesso de recursos, criando a oportunidade de ela abrir mão de parte deste excedente tanto em prol dos entes inferiores, para compensá-los por possíveis perdas decorrentes da reforma,

como em direção à própria sociedade, permitindo que tributos sejam extintos e alíquotas abaixadas.

Atendendo aos requisitos que foram mencionados anteriormente, podemos apresentar de maneira sucinta as alterações que a reforma propõe para o sistema tributário nacional:

- **Substituir o COFINS, o PIS, o Salário-educação e a CIDE-combustíveis por um imposto federal sobre o valor agregado;**

A proposta propõe que as quatro contribuições citadas acima sejam substituídas por um IVA federal, que teoricamente não causará problemas de cumulatividade e permitirá isenção mais abrangente de exportações e investimentos. A extinção destas quatro contribuições também tem o objetivo de simplificar o sistema reduzindo o número de tributos.

- **Incorporar a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);**

Unificará dois tributos que incidem sobre a mesma base, facilitando ao contribuinte seu acerto com o fisco. A extinção da CSLL também simplificará o sistema através da redução do número de tributos

- **Alterar a legislação do ICMS;**
  - **Unificar nacionalmente a legislação deste imposto;**
  - **Reduzir o número de alíquotas existentes;**
  - **Adotar o princípio do destino;**
  - **Reduzir o prazo de apropriação dos créditos relativos ao imposto que incidir sobre investimentos (bens destinados ao ativo imobilizado);**

Neste ponto relativo ao ICMS encontramos as principais mudanças propostas. A unificação no legislativo federal do ICMS tem por objetivo acabar com a guerra fiscal e simplificar a tributação, pois hoje cada Estado regula de

maneira específica o imposto, o que acaba gerando dificuldades adicionais para os agentes que operam em mais de um Estado. A unificação do ICMS também facilita a adoção do princípio do destino na arrecadação deste imposto, pois ao se estabelecer um único conjunto de regras a serem seguidas em todo o país há de se esperar menos entraves e divergências na divisão entre a parcela dos tributos pertencentes ao Estado produtor e ao Estado consumidor das mercadorias transacionadas. Também com o objetivo de acabar com a guerra fiscal o principal do imposto devido nas operações interestaduais passa a ser do Estado onde a mercadoria for consumida, e não mais onde ela for produzida, tal como ocorre hoje, sendo que no Estado produtor da mercadoria ainda será mantido 3% do imposto.

A proposta também prevê a redução do prazo de apropriação dos créditos relativos ao ICMS cobrado sobre investimentos. Hoje o longo prazo de devolução ao empresário dos créditos de ICMS relativos aos investimentos por ele realizados é bastante longo (total de 48 meses devolvido na fração de 1/48 ao mês), o que acaba reduzindo sua liquidez em um primeiro momento e gerando um alto custo de oportunidade. A proposta prevê redução gradual deste prazo até que ele chegue à zero.

- **Criação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER);**

Este fundo tem como finalidade compensar os entes federativos que perderem receitas com a reforma tributária, principalmente aquelas relativas ao ICMS, e tem o objetivo de fazer com que ela não gere perdedores nem no curto prazo. Viabiliza sua aprovação na medida em que elimina a oposição que afirma que ela lhe causará perda de receitas tributárias, dando segurança financeira aos Estados durante a transição para o novo sistema.

Os valores distribuídos por este fundo, que será formado pela vinculação de 1.8% do IR e do IPI, deverão ser ao menos iguais ao valor que for distribuído pelo fundo de participação nas exportações no momento anterior a aprovação da reforma, acrescido pelas perdas de arrecadação do ICMS, quando comparadas ao valor atualizado da arrecadação deste imposto no período anterior a aprovação da reforma.

- **Aprimoramento da política de desenvolvimento regional;**
  - **Estabelecimento de um novo fundo de desenvolvimento regional;**
  - **Permitir que parte dos recursos (5%) seja aplicado nas áreas menos desenvolvidas das regiões Sul e Sudeste.**

A guerra fiscal é utilizada como instrumento de desenvolvimento regional. Como a PEC prevê o final desta através das mudanças citadas anteriormente, para complementar a política de desenvolvimento regional ela também propõe um novo modelo, que é previsto ser mais abrangente e eficaz que o atual. Será abastecido por um fundo vinculado principalmente ao IR e ao IPI, e também poderá ser aplicado parte desse fundo nas regiões menos avançadas do Sul e do Sudeste.

Trataremos com mais profundidades das alterações propostas nas próximas páginas.

A NF-e e o SPED se mostram particularmente importantes, pois têm sua implantação independente da proposta de reforma e criam as bases que facilitam tanto sua aprovação, decorrente do fato de causar diminuição da sonegação e aumento da receita arrecadada, quanto sua efetiva realização, à medida que permite um controle centralizado altamente funcional de todas as mercadorias em circulação e de suas respectivas situações fiscais.

Ou seja, possibilitam que sejam adotados critérios mais complexos a respeito da propriedade dos impostos sem que isso cause aumento na sonegação, particularmente do ICMS, cuja propriedade se pretende passar do Estado onde a mercadoria é produzida, para aquele onde ela é consumida, restando ao primeiro apenas uma parcela do imposto total.

A implantação dessas novas tecnologias, obrigatória em todos os Estados da federação, terá como resultado, além daquilo que foi exposto no parágrafo anterior, a eliminação da necessidade de manutenção de notas fiscais em meios físicos (em papel) e também será possível a emissão em meios eletrônicos dos documentos relativos à escrituração fiscal e contábil, causando grande queda no custo das empresas em relação

a este assunto, uma vez que também não será mais necessário a manutenção e autenticação em papel dos livros contábeis exigidos pela legislação. Isto simplificará muito o acerto do contribuinte com o Fisco e reduzirá em grande escala a carga tributária invisível<sup>41</sup>, contribuindo para o aprimoramento da tributação no Brasil.

Para concluir o primeiro ponto deste capítulo vamos lembrar que o objetivo final da reforma tributária, tal como o de toda a administração pública, tem que ser o desenvolvimento da sociedade, e não apenas o da economia, uma vez que o crescimento da produção nem sempre favorece todos os extratos da população. Sendo assim ela não tem que apenas favorecer o setor produtivo, mas também fazer com que os recursos utilizados pelo governo em suas atividades sejam retirados de maneira isonômica da sociedade, respeitando critérios como renda e riqueza.

Para alcançar o fim almejado, o desenvolvimento da sociedade, a reforma tributária tem que criar meios mais eficazes para o financiamento do governo do que o atual, e para isso ela tem que enfrentar os problemas que foram apresentados no capítulo anterior, a saber: a cumulatividade, a regressividade, a complexidade e o incentivo à guerra fiscal.

A proposta em andamento no Congresso Nacional tem como objetivo a resolução desses problemas, porém, aparentemente, estabeleceu certa hierarquia entre eles, e como veremos à frente, enquanto pretende resolver diretamente alguns deles, outros apenas pretende influenciar marginalmente.

Vamos analisar agora ponto a ponto como a reforma trata das questões apresentadas e concluir se ela será realmente eficaz como o Ministério da Fazenda afirma ou não.

## **Cumulatividade**

A cumulatividade, também conhecido como efeito cascata, conforme discutido anteriormente, ocorre quando o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva não

---

<sup>41</sup> Carga tributária invisível são os custos que o contribuinte tem para poder se acertar com o Fisco, tal como gastos com contadores e com armazenamento, em meio físico, de notas fiscais.

gera crédito para as etapas seguintes, resultam em uma série de problemas para a economia, distorcendo preços relativos e onerando investimentos e exportações.

Este problema teria como solução a substituição dos atuais tributos cumulativos indiretos, os principais deles são a COFINS, as contribuições do PIS/PASEP, e em menor proporção, a CIDE, por tributos não-cumulativos, no molde do ICMS ou do IPI, que tem como característica serem cobrados de acordo com o valor adicionado em cada etapa da circulação das mercadorias ou serviços<sup>42</sup>.

Apesar do tributo que mais arrecada no Brasil ser um imposto não cumulativo, o ICMS, a cumulatividade se mantém, principalmente devido ao grande peso das contribuições indiretas na arrecadação nacional, como um dos traços marcantes do Sistema Tributário Nacional. A atual proposta de reforma tributária reconhece esse fato e propõe algumas medidas que buscam minimizar a cumulatividade no Brasil.

Importantes passos foram dados neste sentido quando a CPMF foi extinta e foram criados regimes não-cumulativos para a COFINS e o PIS, porém não podemos dizer que resolveram o problema, pois boa parte dos contribuintes da COFINS e do PIS ainda está obrigado a se manter no regime cumulativo das duas contribuições mencionadas e o governo ainda luta para a restauração da CPMF, sob uma nova roupagem, denominada CSS (Contribuição Social para a Saúde).

A reforma em discussão pretende resolver o problema atacando o ponto central do problema da cumulatividade no Brasil, extinguindo quatro contribuições federais (a contribuição para o PIS, para o Salário Educação, a COFINS e a CIDE-combustíveis), todas elas possuem regimes cumulativos e somam mais de 35% da arrecadação do governo federal, e substituí-las por um imposto sobre o valor agregado de competência federal (IVA-F), que terá como base as operações com bens e as prestações de serviços e será calculado, tal como o ICMS, pelo critério do crédito do imposto, *por dentro*.

Este novo imposto sobre o valor agregado federal, cujo nome que aparece na proposta é Imposto Sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, conforme bem

---

<sup>42</sup> Na prática as contribuições não-cumulativas também têm como base de cálculo o valor total da operação de determinada etapa, tal como os tributos cumulativos, porém, posteriormente é compensado ao contribuinte o tributo pago na fase anterior da circulação das mercadorias que foram tributadas.

explícita o relatório apresentado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJC) sobre a PEC 233, ainda é um tanto vago e suas hipóteses de incidência, que são aquelas que criam o fato gerador e a obrigação tributária respectiva, podem gerar dúvidas ao contribuinte. Estas dúvidas decorreriam do fato da redação utilizada na PEC para tratar a respeito deste imposto usar conceitos vagos e genéricos demais para definir os núcleos de incidência: o “operar com bens” e o “prestar serviços”.

O alargamento dado ao conceito de “prestar serviços” colocado pela PEC passa a defini-lo como toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens. Isto, como bem coloca o relatório da CCJC, pode passar a definir como serviços atividades humanas que hoje a rigor não o seriam (CCJC, 2008, p.4), o que certamente causará discussão e insatisfação nos setores da sociedade afetados por esta nova definição.

O outro núcleo de incidência deste imposto, o “operar com bens” é também um tanto quanto infeliz na medida em que ainda não existe uma noção estabelecida no mundo dos fatos ou no mundo jurídico a respeito do termo operar. A respeito dessa incidência sobre “operação com bens” apenas uma coisa é clara: poderá incidir sobre todos os bens móveis e imóveis, e não apenas sobre mercadorias (CCJC, 2008), tal como ocorre com os outros impostos sobre valor agregado brasileiros, apenas isto já lhe garante uma base de tributação mais ampla que as do ICMS e do IPI, e muitas vezes as englobará, o que acarretará um problema de bitributação e, muitas vezes, tripla tributação.

Um importante ponto a ser considerado a cerca deste novo imposto federal é o fato dele ter que ser suficientemente volumoso para gerar os recursos que antes eram obtidos pelas quatro contribuições juntas que, conforme exposto anteriormente, representam sozinhas mais de 35% da arrecadação federal. Isto, mesmo com a ampla base de incidência, apenas será possível através da imposição de uma grande alíquota, o que, por tornar mais visível o grande peso das antigas contribuições, certamente irá gerar mais oposições perante a sociedade, o que pode dificultar sua implantação e fomentar o desejo de sonegação.

As quatro contribuições que serão extintas têm por finalidade o financiamento da seguridade social, do fundo de amparo ao trabalhador, da educação e da infra-estrutura

de transportes, e para que não sejam reduzidos os recursos destinados à manutenção destas atividades a PEC estabelece que uma percentagem do IVA-F arrecadado será destinado para estas áreas, com o intuito de não modificar o total de recursos destinado a elas, ou seja, a vinculação de recursos não está sendo comprometida com a reforma.

Este novo imposto federal será calculado, tal como o ICMS, *por dentro*, se incorporando a sua própria base de cálculo, técnica que, apesar de ser utilizada em diversos países, fere o princípio da transparência, pois o imposto não é calculado simplesmente através da multiplicação da alíquota estabelecida pela base de cálculo, e sim, calculado como percentagem do valor do produto com o imposto já embutido no preço; por exemplo, se a alíquota deste imposto for 25%, o valor do imposto a ser pago será, na verdade, o valor da base de cálculo multiplicado por 33,3% (FECOMERCIO-SC, 2008).

Uma última consideração a respeito desse assunto é que a reforma não propõe alterações no embasamento jurídico constante na Constituição que permite a reinstauração de contribuições cumulativas, como a COFINS, sendo mantida assim a possibilidade de volta da cumulatividade na tributação nacional em qualquer momento posterior.

A PEC 233/08 tem uma ótima iniciativa para acabar com o principal determinante da cumulatividade no Brasil, uma vez que propõe a substituição de diversos tributos cumulativos por um que incidiria sobre o valor agregado, porém, ao fazer isso estabeleceria, a nível constitucional, a pluritributação, uma vez que o ICMS, e muitas vezes também o ISS, podem ter a mesma base de cálculo. Porém é um fato a ser amargado caso estivermos realmente dispostos a acabar com os principais tributos cumulativos no Brasil.

## **Oneração de investimentos**

A oneração de investimentos é o problema que decorre do fato de não haver a desoneração completa desta categoria de gastos que é benéfica a economia nacional, a desestimulando. Apesar de serem devolvidos ao empresário os impostos não cumulativos incidentes sobre os bens incorporados ao ativo imobilizado, essa devolução é demorada e

ocorre aos poucos, gerando uma oneração indireta, decorrente do fato de haver custo de oportunidade destes recursos, que poderiam ser utilizados pela empresa para gerar rendimentos.

Segundo a norma vigente a empresa que realizar investimento em bens de capital terá o crédito relativo ao ICMS desta operação concedido em 48 meses após a realização de tais gastos, na base de 1/48 do total ao mês. Apesar de ao final do período a empresa ter recuperado todo o ICMS, o longo prazo de devolução implica alto custo de oportunidade, pois os recursos poderiam tanto ter sido aplicados pela empresa no sistema financeiro, o que lhes daria um rendimento extra, como ser usados para quitar certas dívidas, o que lhes pouparia de pagar juros. O mesmo vale para os créditos de investimentos relativos ao PIS e ao COFINS, que apenas diferem daqueles do ICMS na medida em que estes são devolvidos em 24 meses, na base 1/24 ao mês.

A desoneração dos investimentos colocada pela reforma em discussão é baseada apenas na redução dos prazos de compensação dos créditos concedidos aos bens do ativo fixo que a empresa adquirir. A idéia da proposta é reduzir gradativamente o prazo de 48 meses de devolução dos créditos relativos ao que será o novo ICMS em investimentos até chegar a zero, se iniciando no segundo ano após a aprovação da reforma, junto com a transição para o critério do destino, e terminando sete anos depois. A redução do prazo de devolução dos créditos terá a seguinte evolução:

**Tabela 3**

<b>Prazo para Apropriação dos Créditos de ICMS sobre Bens de Capital (meses)</b>							
<b>Prazo Atual</b>	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
48	44	40	32	24	16	8	0

Fonte: Ministério da Fazenda (2008)

A respeito dos créditos relativos ao PIS e ao COFINS não há prazo certo para a eliminação da demora na devolução do imposto pago, o que pode demorar até o fim da implantação da reforma, daqui a 8 anos..

Estas medidas serão muito importantes para a desoneração dos investimentos, e deve aumentar o incentivo ao investimento dos empresários, porém temos que lembrar que é impossível a desoneração completa das exportações e dos investimentos quando se tem uma estrutura tributária com tributação indireta cumulativa como a brasileira, pois,

conforme visto no capítulo anterior, os tributos cumulativos se disseminam de tal forma nas fases anteriores de produção e circulação dos bens de investimento que mesmo se não forem cobrados na etapa em que se materializa o investimento nele estará presente.

Aqui a substituição das quatro contribuições citadas no tópico anterior pelo IVA-F se mostra bastante importante, pois reduz a carga tributária cumulativa agregada, permitindo que o valor dos impostos no valor total dos investimentos seja reduzido, pois este imposto também prevê a apropriação dos créditos dos investimentos ao empresário, integralmente em parcela única no período subsequente.

## **Regressividade**

A regressividade, conforme discutido no capítulo anterior, é a maior oneração, em relação à renda, das classes mais pobres da população em comparação às mais ricas. Decorre da tributação sobre o consumo, proveniente de impostos indiretos, categoria de tributação mais utilizada no Brasil, e afetam a parcela da população que mais despense com consumo sua renda, os mais pobres.

A solução para esse problema seria o fortalecimento relativo dos tributos diretos (aqueles que incidem sobre a renda e a propriedade) em detrimento dos indiretos, pois enquanto o primeiro apresenta características progressivas o segundo é normalmente regressivo.

O ponto central do problema da regressividade não é tocado pela proposta da PEC 233 do Ministério da Fazenda, que apenas cita a regressividade do sistema tributário quando diz que com a criação do IVA-F será possível desonerar os itens da cesta básica, contribuindo com a justiça tributária, nas próprias palavras do Ministério:

Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS abre-se a oportunidade de rever a estrutura de alíquotas atualmente existente e, principalmente, de ampliar a desoneração da cesta básica, tornando o sistema tributário mais justo e menos oneroso para a parcela mais pobre da população. (Ministério da Fazenda, 2008, p. 12)

Não há dúvidas de que a desoneração da cesta básica é um passo importante na busca pela justiça tributária, porém é um avanço marginal quando comparado com os avanços que a proposta coloca para a resolução dos demais problemas do Sistema Tributário Nacional, sendo permitido apenas porque os demais avanços, ao estabelecer

novos critérios de tributação, como a junção de quatro contribuições em um imposto federal e a unificação das legislações do ICMS, assunto que será tratado adiante, darão ao governo central maior liberdade para conceder isenções de tributos, inclusive para os bens essenciais.

A reforma não propõe a substituição de nenhum tributo indireto por outro direto, apenas propõe a incorporação de tributos indiretos, como o caso da fusão da COFINS com o PIS, a CIDE-combustíveis e o Salário educação no IVA-F, e a incorporação da CSLL ao IR de pessoas jurídicas.

Apenas tangenciando o assunto, a reforma não afetará de maneira expressiva o problema da regressividade, permitindo que essa persista no sistema com o mesmo nível que observamos atualmente, uma vez que o governo diz não pretender aumentar a carga tributária com a reforma. O DIEESE tem uma opinião bastante semelhante sobre o efeito da reforma e da instituição do IVA-F sobre a regressividade, em suas próprias palavras:

Se essa simplificação (a incorporação de diversos tributos) é desejável e gerará queda nos custos das empresas, por outro lado é bom lembrar que, por se tratar de um imposto indireto, o IVA-F manterá a característica de ser repassado aos preços das mercadorias e serviços, sendo, portanto, pago pelo consumidor de forma regressiva: os contribuintes de menor renda pagam proporcionalmente mais do que os de maiores rendimentos. O grau de regressividade do sistema dependerá da alíquota a ser cobrada no IVA-F. Como o governo pretende uma reforma que não altere substancialmente a arrecadação total, pode-se prever que o sistema persistirá tendo um grau de regressividade semelhante ao atual. (DIEESE, 2008, 5-6)

Também compartilha dessa visão Evilásio Salvador, pesquisador do INESC (Instituto de Estudos Socioeconômicos) que vê na atual reforma a persistência da regressividade, a sua idéia é colocada da seguinte maneira: "...o IVA-F não é progressivo e se torna insuficiente para reverter a atual regressividade do sistema..." (Salvador apud ANFIP, 2008).

A reforma tributária para ser completa e atingir seu objetivo final, que é também o objetivo de toda a Administração Pública, o bem público precisa não apenas olhar apenas para o bem da economia e do capital, mas também para o lado social da reforma tributária, que poderia se tornar um importantíssimo instrumento de política social do governo caso abordasse diretamente o velho problema da regressividade do sistema tributário brasileiro.

## Complexidade

Como visto no capítulo anterior a complexidade se materializa de duas formas: através do grande número de tributos existentes no Brasil, e através da dificuldade de cálculo destes, que possuem legislações demasiadamente grandes e complexas. A solução seria então a redução do número de tributos e a simplificação das legislações destes.

A simplificação do sistema tributário brasileiro é um dos objetivos claros da proposta de reforma tributária, que busca a redução significativa do número de tributos e a redução do custo de cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas (Ministério da Fazenda, 2008).

As mudanças que a reforma propõe para reduzir a complexidade também influenciam outros problemas do sistema tributário nacional. Estas mudanças são a redução do número de tributos, através da incorporação de quatro contribuições sociais ao IVA-F, medida que também tem o objetivo de reduzir a cumulatividade, a fusão da CSLL o IRPJ, e a simplificação das alíquotas, causada pela unificação da legislação do ICMS no país que, como veremos a frente, também tem como objetivo acabar com a guerra fiscal.

Se utilizarmos como *proxy* da complexidade o número de tributos existentes no Brasil não notaremos uma redução significativa, pois serão extintos apenas 5 contribuições (as quatro que serão incorporadas ao IVA-F e a CSLL que será incorporada ao IRPJ) em um universo onde o número total de impostos e contribuições é 53. Porém, quando levamos em consideração o grande peso fiscal dos tributos a serem extintos e as grandes dificuldades que eles causam aos contribuintes percebemos que a extinção desses tributos poderá causar uma queda considerável na complexidade.

Os tributos que serão extintos são a COFINS, o PIS, sendo que estes dois últimos possuem regime misto de tributação (o cumulativo e o não-cumulativo), o que causa grande dificuldade no cumprimento destas obrigações, o Salário-Educação, a CIDE-combustíveis, sendo que estes tributos serão substituídos por um imposto sobre o valor agregado federal, e a CSLL, que será incorporada ao IR das pessoas jurídicas.

Sendo estes quatro tributos substituídos pelo IVA-F concluímos que a complexidade pode não ser reduzida caso o novo imposto gere mais dificuldades para o contribuinte que os anteriormente extintos. Porém, isso provavelmente não acontecerá, pois apesar de tudo indicar que esse novo imposto terá uma legislação volumosa, a complexidade causada pelas diversas modalidades de contribuição utilizadas pelos tributos a serem extintos e diferentes legislações dificilmente será superada. A incorporação da CSLL ao IRPJ, após algum tempo de instituída, não deverá causar transtorno aos contribuintes.

A unificação nas legislações do ICMS reduzirá a complexidade para todos aqueles que realizam operações interestaduais em seus negócios. Caso a reforma seja aprovada, não será mais necessário analisar a incidência desse imposto e as alíquotas cobradas em cada Estado da federação em que se opere, fato que ocorre hoje, quando existe 27 legislações diferentes para reger o ICMS no Brasil, utilizando critérios diferentes e alíquotas diferentes.

Vale a pena ressaltar que apesar de todas as alterações a serem feitas com esse fim a complexidade apenas será percebida em um segundo momento após a implantação das medidas, pois no momento inicial a mudança do arcabouço jurídico-institucional requererá dos agentes um determinado tempo de adaptação ao novo sistema, fora o possível alto custo de instalação de equipamentos e *softwares* necessários a emissão virtual de documentos fiscais e contábeis.

Em suma podemos dizer que a reforma apresentada pela PEC 233 será um passo importante na redução da complexidade do sistema tributário nacional porque, além de substituir alguns dos tributos que mais causam dificuldades aos contribuintes no momento do acerto com o Fisco por outros que certamente demandarão menos trabalho e causarão menores custos residuais, eliminará também a necessidade de ter que se trabalhar com várias legislações distintas e maneiras de contribuição completamente diferentes, principalmente no que se refere ao ICMS, cujo regime será único para todo o território nacional.

## **Incentivo à Guerra-Fiscal**

Conforme dito no capítulo anterior o que se define por guerra fiscal é a expansão desmedida dos benefícios fiscais concedidos de maneira aleatória e irracional, com resultados negativos para a nação como um todo. A guerra fiscal da qual participam os Estados da federação consiste na concessão de isenções, totais ou parciais, na maioria das vezes por prazo certo, de ICMS para as empresas que se instalarem em seu território.

É com o objetivo de combater a guerra fiscal que a proposta de emenda constitucional coloca a maior parte de suas medidas e é também no tratamento da guerra fiscal que temos o ponto mais polêmico na discussão da reforma. Ela busca eliminar a guerra fiscal através da unificação da legislação do ICMS e da adoção do critério do destino para esse mesmo imposto.

Conforme apresentado no capítulo anterior, simplificando, a guerra fiscal decorre da autonomia dos estados-membros para legislarem a respeito do ICMS, o principal imposto do país. Logo uma das possíveis soluções para a guerra fiscal seria atacar o problema pela raiz e expurgar dos Estados a autonomia para regular o ICMS, porém, ao fazer isso a federação brasileira daria mais um passo rumo à centralização das decisões tributárias, ajudando a reverter ainda mais a descentralização imposta pela Constituição de 1988 e contribuindo para agravar a situação do pacto federativo, que vem sendo enfraquecido desde o início da década de 90.

A principal medida da PEC 233 com a finalidade de acabar com a guerra fiscal faz justamente isso: confere à lei complementar federal, sujeita à sanção presidencial, a competência para regular o ICMS, a proposta coloca da seguinte maneira:

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (PEC 233/08) (Grifo Próprio)

Neste novo enquadramento proposto para o ICMS as alíquotas seriam estipuladas privativamente pelo Senado Federal, podendo ser colocadas para votação se apresentadas por pelo menos um terço dos senadores, dos governadores ou das assembleias legislativas

estaduais, sendo obrigatória a representação de pelo menos um Estado de cada região do país. Ao novo CONFAZ caberá a possibilidade de sugerir a revisão periódica das alíquotas que forem estabelecidas pelo Senado, sendo também deste a responsabilidade pela definição das únicas isenções que poderão ser concedidas em relação ao ICMS. Notamos aqui uma drástica ruptura com a ordem atual.

Hoje cabe exclusivamente ao Executivo do respectivo ente a proposição, sujeita a posterior aprovação pelo Legislativo, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que deve conter, entre outras coisas, as alterações na legislação tributária e as metas fiscais do governo<sup>43</sup> para o exercício fiscal seguinte e os dois posteriores. Assim, é possível orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, cuja proposição também é exclusiva do Executivo, que deve conter todas as renúncias de receitas<sup>44</sup>, o que inclui as isenções, que poderão ser concedidas pelo governo. A conclusão é que na situação atual o Executivo local tem plena autonomia para propor as alíquotas que pretende praticar e as isenções que pretende conceder.

Se a PEC da reforma tributária for aprovada a competência do executivo local para tratar destes assuntos será transferida para o Legislativo federal, que definirá as alíquotas, e para o novo CONFAZ que definirá as isenções que poderão ser concedidas. Isto dá sustentação aos argumentos daqueles que alegam que a reforma irá minar o federalismo do Brasil, tirando dos Estados a autonomia de regular suas principais fontes de recursos.

Dar ao legislativo federal a competência para reger a principal fonte de financiamento dos Estados permite que seja questionada a validade de tal proposta, pois há quem defenda que aquele artigo 155-A seja uma afronta a forma federativa de Estado. O princípio federativo sempre nos norteou e merece ser discutido, a FENAFISCO (2008) colocou sua posição a respeito do assunto da seguinte maneira: *“Este parágrafo fere cláusula pétrea em relação ao federalismo”* (p. 17). E em outro momento ainda complementa: *“Este artigo, na verdade, cria um novo ICMS que será instituído*

---

<sup>43</sup> O anexo de metas fiscais da LDO deve conter o valor esperado das receitas, das despesas, resultado primário e nominal e o montante da dívida pública.

<sup>44</sup> A proposta de renúncia de receita contida na LOA deve incluir seu impacto orçamentário financeiro esperado para o próximo exercício fiscal e os dois posteriores, e provar que não afetará as metas estabelecidas na LDO ou estar acompanhada de medidas compensatórias.

*CONJUNTAMENTE pelos Estados e o Distrito Federal. Com isto, põe-se a pá de cal sobre o federalismo brasileiro*” (p. 9).

A respeito das atribuições novas que o CONFAZ terá, vale ressaltar que este órgão colegiado já mostrou sua incompetência ao não conseguir equacionar o problema da guerra fiscal, e nesta proposta, para que suas decisões a cerca do novo ICMS sejam efetivamente respeitadas, foi estabelecido que os Estados que concederem benefícios fiscais não previstos por tal órgão estarão sujeitos “*ao não-recebimento dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, do Fundo de Equalização de Receitas, do Fundo de Participação dos Estados e das transferências voluntárias realizadas pela União (art. 10 da PEC). O município em que vier a se instalar novo empreendimento beneficiado ou incentivado irregularmente também deixará de receber as [transferências] voluntárias realizadas pela União (art. 10 da PEC, parágrafo único)*”. (CERT, 2008, p.125)

A segunda medida principal para acabar com a guerra fiscal colocada pela proposta é a transferência ao Estado de destino da mercadoria a propriedade sobre o ICMS. Se a mercadoria for produzida em um Estado do nordeste e consumida em um Estado do sul, o imposto relativo a esta mercadoria pertencerá ao Estado consumidor, com exceção da parcela 3% da alíquota do imposto, que ficará no Estado de origem, com o objetivo de incentivar a fiscalização<sup>45</sup> e a sua cobrança.

Esta medida por si só já seria capaz de eliminar a eficácia da guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento regional, fazendo não mais ser interessante aos Estados a praticarem, pois com a implantação do princípio do destino não mais importará onde a mercadoria for produzida, e sim onde ela for consumida. Desta maneira, se um Estado conceder isenções de ICMS relativas a automóveis ele não estará estimulando a implantação de indústrias automobilísticas apenas em seu Estado, mas sim no país inteiro que será beneficiado com esta isenção. Sob esta ótica realmente não seria necessário o estabelecimento a nível federal das alíquotas do ICMS, o que aumentaria o grau de centralização no governo federal dos assuntos relativos a tributos.

---

<sup>45</sup> Existe a possibilidade de o imposto continuar sendo cobrado integralmente no Estado de origem da mercadoria para ser posteriormente transferido ao Estado de destino, através de uma câmara de compensação.

Uma importante ressalva a ser feita no princípio do destino da arrecadação do ICMS é relativa às operações com petróleo. Devido à grande importância fiscal que o ICMS proveniente da extração e do refino de petróleo tem em alguns estados, principalmente no Rio de Janeiro, fez que o criador da proposta, a fim de não gerar grande déficit de recursos nestes estados, que em um primeiro momento teriam que ser compensados pelo Fundo de Equalização de Receitas, suprido com dinheiro do governo federal, e eliminar certas resistências políticas a implantação da reforma, estabelecesse que para tais operações continuasse valendo o princípio da origem.

Para que os Estados menos desenvolvidos, que são obrigados a praticar a guerra fiscal para aumentar o nível de emprego nas suas áreas, será estabelecida uma aprimorada política de desenvolvimento regional, já que a atual se mostrou insuficiente para fazer com que estes alcancem um desenvolvimento minimamente razoável, devendo impedir o ressurgimento desta malfadada prática.

A nova política de desenvolvimento regional colocada pela proposta será realizada através do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que será formado através da vinculação de 4,8% do IPI e do IR (atualmente a vinculação aos fundos de desenvolvimento destes dois impostos somam 4,1%), que será distribuído entre a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia, (SUDAM), a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), a Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste (SUDECO), essa última a ser recriada, e às zonas menos desenvolvidas das regiões sul e sudeste, as quais poderão contar com até 5% dos recursos do referido fundo.

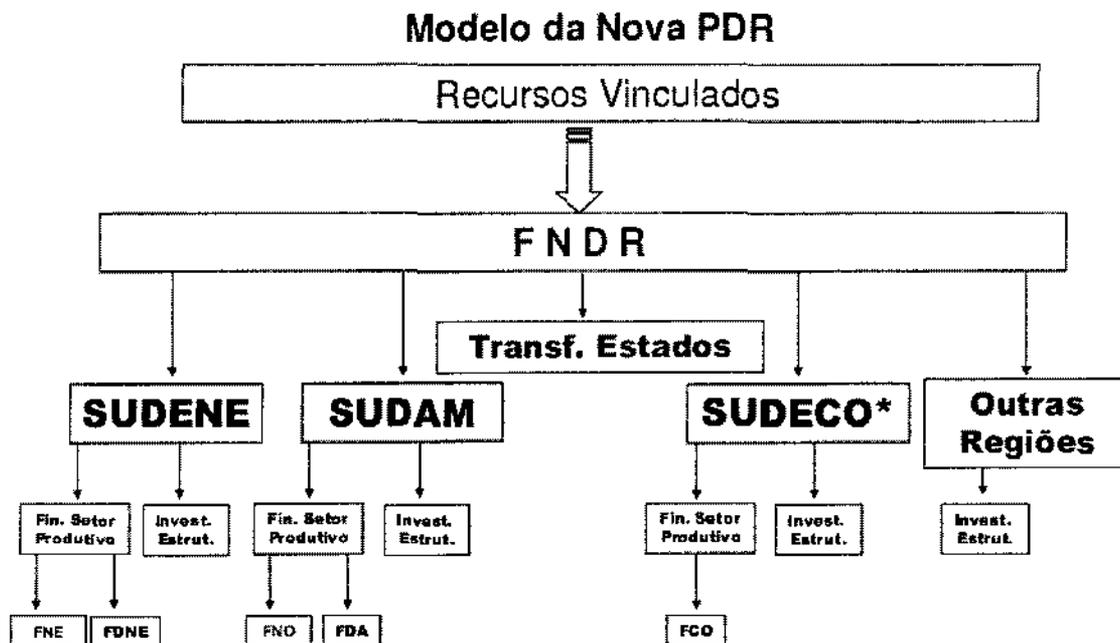
Ao contrário da atual política de desenvolvimento regional, que é pautada apenas pelo financiamento dos setores produtivos locais, a nova política de desenvolvimento regional realizará também investimentos em infra-estrutura que busquem completar e dar apoio às atividades desenvolvidas no local, devendo ser executados e geridos de forma descentralizada, pelos Estados, Municípios ou entidades locais. O Ministério da Fazenda (2008) pôs seu entendimento a respeito deste aperfeiçoamento na política de desenvolvimento regional da seguinte maneira:

Embora os instrumentos atualmente disponíveis sejam importantes, eles são insuficientes para cumprir com todos os objetivos da política de desenvolvimento regional. Muitas vezes o que uma região necessita não é de crédito, mas de investimentos estruturantes em infra-estrutura local – como estradas vicinais, um armazém refrigerado para guardar frutas ou até

mesmo infra-estrutura turística –, bem como em qualificação de mão de obra, permitindo aumentar a produtividade e explorar vocações locais. (Ministério da Fazenda, p. 14)

Um diagrama apresentado no mesmo documento ilustra bem como será estruturada a nova política de desenvolvimento regional:

Figura 15



A conclusão a respeito do tratamento da guerra fiscal pela proposta de reforma tributária é que ela é mais do que eficaz para a eliminação dessa péssima prática no Brasil, porém não é a solução mais apropriada, uma vez que os mesmos fins poderiam ser alcançados por outros meios que causariam menos prejuízos ao federalismo no Brasil, aqui digo respeito à delegação ao legislativo federal do estabelecimento das regras gerais do ICMS. A transferência da propriedade do ICMS do Estado de origem para o de destino é uma excelente medida, porque além de desestimular a guerra fiscal e as importações, que tendem a entrar pelas unidades que cobram menos ICMS quando o regime adotado é o *de origem*, mantém o estímulo à fiscalização no Estado de origem da mercadoria, pois a este pertencerá 3% do imposto. Os avanços tecnológicos relativos à implantação da nota fiscal eletrônica e do Sistema Público de Escrituração Digital são fundamentais para permitir esta mudança, pois será possível efetuar o controle, com alto grau de segurança, da situação das mercadorias, não apenas de sua situação fiscal, mas também de sua origem e valor

original, já que esse será incluído no sistema pelo órgão da secretária da fazenda, impossibilitando a adulteração das notas pelo contribuinte.

A nova política de desenvolvimento regional, ao estabelecer a realização de investimentos estruturantes em adição à prática tradicional de financiamento do setor produtivo, é, pelo menos teoricamente, uma importante mudança rumo ao aprimoramento dessa política. Porém, é difícil imaginar *ex ante* como esses investimentos estruturantes se materializarão, se serão efetivos ou não na função de fomentar o desenvolvimento na região, pois também existe a dificuldade de se verificar quais investimentos são necessários e eficazes nesta tarefa. Isto apenas a prática e o tempo poderão dizer.

## **Conclusão**

A proposta da PEC 233/2008, caso aprovada pode significar um considerável avanço no Sistema Tributário Nacional, do ponto de vista da complexidade, da cumulatividade e do fim da guerra fiscal, porém, ao instituir um novo imposto sobre o valor agregado federal vai também constitucionalizar a bi-tributação, já que ele terá a mesma base de incidência do ICMS, e algumas vezes também a do ISS, caso em que teremos tributação tripla, e também ao estabelecer no Senado Federal as normas gerais e alíquotas do ICMS irá centralizar ainda mais a tributação no Brasil, desfazendo a principal medida descentralizadora da Constituição de 88: ampla autonomia estadual para regular o ICMS.

Pelo fato do novo imposto criado ser indireto e progressivo não colabora em nada para a diminuição da regressividade na tributação no Brasil, pelo contrário, ao instituir, compilando diversos tributos menos expressivos, um imposto de grande relevância pode permitir o aumento da carga tributária geral através desse imposto, o que aumentará ainda mais a regressividade. Sendo assim, necessária seria a substituição adicional de alguns tributos indiretos por outros diretos, ou simplesmente aumentando a importância dos tributos diretos em detrimento dos indiretos através da modificação de alíquotas.

A agregação de várias contribuições sociais neste novo imposto federal pode, em um segundo momento, representar também uma diminuição das receitas destinadas às áreas sociais abrangidas pelas contribuições a serem extintas. As contribuições sociais, tal como definido no primeiro capítulo, tem a característica de serem constitucionalmente

vinculadas, ou seja, o fruto de sua arrecadação deve necessariamente ser destinado às áreas que se pretendiam financiar quando da sua criação, neste caso sendo a seguridade social e a educação. Quando estas contribuições forem substituídas pelo IVA-F a obrigação constitucional de destinar sua arrecadação àquelas áreas desaparece e resta apenas o acordo firmado pelo governo de continuar destinando os devidos recursos. Em um primeiro momento provavelmente não teremos mudanças nos recursos repassados à seguridade social e à educação, porém com o passar do tempo poderemos notar utilização deste novo imposto federal com finalidade diversa da prevista originalmente, o que pode refletir na diminuição dos recursos repassados para estes fins, e nos faz pensar se esta mudança colocada pela proposta pode no futuro reduzir o total de recursos destinados às áreas sociais.

Devido ao fracasso das propostas anteriores ao passar pelas casas do Congresso Nacional, devido principalmente à dificuldade de compatibilização dos diversos interesses de todos os entes federativos, o governo, ao propor essa nova reforma, atuou de maneira mais tímida em certos aspectos, principalmente no relacionado à regressividade, pois esta demandaria mudanças mais drásticas no sistema, o que demandaria um esforço político ainda maior para que sua aprovação fosse lograda, praticamente a impossibilitando seu sucesso. O seguinte parágrafo apresentado no documento do Ministério da Fazenda exprime bem a necessidade de se compatibilizar o máximo do ponto de vista da redução dos problemas econômicos com a adoção de medidas que permitam sua aprovação.

*O projeto de Reforma Tributária foi elaborado tendo em vista a melhor equação possível entre a correção de distorções de nosso sistema tributário e a minimização de resistências políticas à proposta, procurando tornar mais fácil sua tramitação no Congresso Nacional – onde será amplamente discutido e, provavelmente, aperfeiçoado. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008, p. 20)*

Para evitar que a reforma gere perdedores e vencedores, pelo menos em um primeiro momento, o governo central vai criar o Fundo de Equalização de Receitas (a partir da vinculação de 1,8% do IR e do IPI), que tem por objetivo cobrir a receitas tributárias que os estados eventualmente percam com a reforma, durante certo período de tempo, de maneira a retirar mais uma resistência à sua aprovação.

Também com o objetivo de evitar mudanças bruscas no volume de recursos dos estados a reforma prevê um longo prazo de implantação, cujas mudanças propostas serão implantadas progressivamente pelo prazo de sete anos, a se contar do ano

subseqüente em que ocorrer a aprovação. Isto, apesar de postergar as mudanças positivas no sistema tributário, é necessário tanto no ponto de vista em que facilita sua implantação e adequação ao novo nível de recursos dos entes federativos ao final do período, como elimina parte das resistências políticas, uma vez que será nos dois governos subseqüentes em que a reforma efetivamente se materializará.

Temos no atual momento uma proposta de reforma tributária que é ao mesmo tempo moderada, pois é forçada a se adequar a diversos interesses, para maiores chances de aprovação no Congresso, e eficaz, ressalvada a questão da regressividade, cuja medida não terá abrangência suficiente para reverter o atual quadro. Caso aprovada, certamente resultará ganhos para a economia e conseqüentemente para a sociedade como um todo. A conjuntura atual é oportuna à sua aprovação e caso não proceda com sucesso perante as casas do Legislativo Federal certamente será longa a espera até que outra reforma seja proposta com reais chances, período de tempo durante o qual continuaremos a amargar os malefícios causados pelo péssimo sistema tributário vigente.

## **Bibliografia**

AFONSO, José Roberto. *Brasil: Descentralização Fiscal: Revendo Idéfas*. Rio de Janeiro: BNDES, 1994.

AFONSO, José Roberto. *Brasil: Descentralização Fiscal e Avanços Sociais*. Santiago: CEPAL, 2003.

AFONSO, José Roberto e ARAÚJO, Érika Amorim. *Contribuições Sociais, Mas Antieconômicas*. São Paulo: FGV-EAESP, 2003.

AFONSO, José Roberto e ARAÚJO, Érika Amorim. *Carga Tributária Brasileira: Evolução Histórica e Principais Características*. Caderno n. 55. Campinas: NEPP-UNICAMP, 2004.

AFONSO, José Roberto e MEIRELLES, Beatriz Barbosa. *Carga Tributária Global no Brasil, 2000-2005: Cálculos Revisitados*. Caderno n. 75. Campinas: NEPP-UNICAMP, 2006.

ANFIP, Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da receita federal do Brasil. *Reforma Tributária: ANFIP acompanha audiência da Comissão de Legislação Participativa*. Brasília: ANFIP, 2008.

BREMAEKER, François E. J. de. *NOVIDADES DA REFORMA TRIBUTÁRIA*. Instituto Transparência Municipal: Salvador, 2008.

CASTRO, Paulo Rabello de. *FERTILIZANTE OU VENENO? POR UMA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA 10 – 10 – 10*. FECOMÉRCIO: São Paulo, 2008.

CCJC, Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. *Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e de Cidadania sobre a PEC 233*. Brasília: Congresso Nacional, 2008.

CNI Confederação Nacional das Indústrias. *Uma Agenda Pró-Crescimento para 2004*. Brasília: CNI, 2004.

CERT, Comissão Especial da Reforma Tributária. *Relatório da Comissão*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008.

CUNHA, Leilson Oliveira. *A proposta de reforma tributária – PEC 233/08 e o Processo Administrativo Tributário Estadual*. Febrafite: Brasília, 2008.

FECOMÉRCIO. *A REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC 233/08*. FECOMÉRCIO: Florianópolis, 2008.

FENAFISCO. *Nota Técnica Sobre a PEC 233/2008*. FENAFISCO: Brasília, 2008.

FONSECA, Pedro Cesar Dutra. *Nem monetarismo nem inercialismo: o ecletismo teórico do Plano Collor*. In.: indicadores econômicos V. 18 nº1, Porto Alegre, 1990.

LOPREATO, Francisco L. C.. *Política fiscal: mudanças e perspectivas, in Política Econômica em Foco, n. 7*. Campinas: Cecon-IE/ Unicamp, 2006.

LOPREATO, Francisco L. C.. *A política fiscal brasileira: limites e entraves ao crescimento*. Campinas: IE/Unicamp, 2007.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. *"REFORMA TRIBUTÁRIA" - PEC 233/2008*. Portal Tributário: São Paulo, 2008.

MACHADO, Fernando B.. *A sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e ao COFINS*. São Paulo: Jus Navigandi, 2005.

MANTEGA, Guido. *E.M. no. /MF*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2008.

MANTEGA, Guido e MEIRELLES, Henrique de C. *E.M.I. nº 88 - MF/BACEN*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2006.

MELO, Marcus André. *Crise Federativa, Guerra Fiscal e "Hobbesianismo Municipal", In São Paulo em Perspectiva*. São Paulo: Fundap, 1996.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, *Financiamento da Previdência Social*. Brasília: MPS, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Cartilha da Reforma Tributária*. Brasília: MF, 2008.

MOTA, Marcel Moraes. *Considerações sobre a reforma tributária (PEC nº 233/2008)*. São Paulo: UOL/Jusnavigandi, 2008.

MINSKY, Hyman P.. *Stabilizing an Unstable Economy*. Cap. 13: An agenda for reform. New Heaven: Yale University, 1986.

MUSGRAVE, R.A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1976.

NETO, Edgar Engel. *ANÁLISE DO ICMS NA REFORMA TRIBUTÁRIA: PEC 233/2008*. Porto Alegre: IARGS, 2008.

OLIVEIRA E SILVA, Eduardo N. *Federalismo Fiscal e Repartição de Receitas*. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

PEREIRA, Thiago e IKEDA, Marcelo. *Mensurando a Cumulatividade das Contribuições: Uma Proposta Metodológica*. Rio de Janeiro: BNDES, 2001.

PICCIANI, Leonardo. *Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania*. Brasília: Congresso Nacional, 2008.

POCHMANN, Márcio. *Justiça Tributária. Iniquidades e Desafios*. Rio de Janeiro: IPEA, 2008.

POMMORSKY, Eduardo Fuser. *A não-cumulatividade na nova Reforma Tributária (PEC n. 233)*. São Paulo: PUC-SP, 2008.

PRADO, Sérgio e CAVALCAN, Carlos E. *A Guerra Fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap, 2000.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2008. The Global Pictures*. Londres: PWC, 2008.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. *A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO GOVERNO*. São Paulo: CNC, 2008.

ROCHA, Marcelo Hugo. *Contribuições parafiscais*. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1420>

SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. *Carga Fiscal 1997 - Classificação*. Brasília: SRF, 1997.

SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL. *Nota COPAT nº042/2007*. Brasília: SRF, 2007.

SILVA, Edgard Neves da. *A REFORMA TRIBUTÁRIA CONTIDA NA PEC 233 DE 2008 EM FUNÇÃO DOS INTERESSES DOS MUNICÍPIOS*. EMMPLASA: São Paulo, 2008.

UNAFISCO SINDICAL. *Arrecadação Tributária 1º trimestre/2006: trabalhadores e consumidores pagam R\$ 56 bilhões em tributos*. Brasília: Unafisco Sindical, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2006.

UNAFISCO SINDICAL. *Nota Técnica 6/2007 – A Arrecadação e o Destino da CPMF*. Brasília: Unafisco Sindical, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2007.

VARSANO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Notações e Reflexões para Futuras Reformas. Texto para discussão nº465*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VARSANO, Ricardo, PEREIRA, Thiago, ARAUJO, Érika, SILVA, Napoleão e IKEDA, Marcelo, *Substituindo o PIS e a COFINS – e porque não a CPMF? Por uma Contribuição Social Não-cumulativa*. Brasília: IPEA, 2001.