

SILVANA ROZOLEN



1290000552



TCC/UNICAMP R819p

***AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA
NOS ANOS 90 E A QUESTÃO FEDERATIVA
NO BRASIL***

Monografia apresentada ao
Instituto de Economia da
Universidade Estadual de
Campinas como pré-requisito para
graduação em Ciências
Econômicas.

ORIENTADOR: PROF. SÉRGIO PRADO

BANCA: PROF. RUI DE BRITTO A. AFFONSO

CAMPINAS – JULHO 1999

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO 01 - EVOLUÇÃO DO PROCESSO DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	2
1.1 DA REPÚBLICA ATÉ 1966	3
1.2 DE 1966 A 1987	5
1.3 A REFORMA DE 1988.....	15
1.3.1 <i>As Propostas da CRETAD</i>	17
1.3.2 <i>Mudanças efetivamente implementadas</i>	19
CAPÍTULO 02: CRÍTICAS AO SISTEMA VIGENTE ATUALMENTE.....	29
2.1 CARACTERIZAÇÃO DE PROBLEMAS ADVINDOS COM A REFORMA DE 88.....	29
2.2 PARALELO COM OS DEMAIS PAÍSES.....	43
CAPÍTULO 03 – AS ATUAIS PROPOSTAS DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	53
3.1 PROPOSTA DA FAZENDA.....	59
3.2 CRÍTICAS E VIABILIDADE POLÍTICA	64
3.3 PROPOSTA DO IPEA	74
3.4 CRÍTICAS E VIABILIDADE POLÍTICA DA PROPOSTA DO IPEA	80
CONCLUSÃO.....	86
BIBLIOGRAFIA:.....	89

Introdução

As discussões acerca das propostas de Reforma Tributária que pretende-se implementar atualmente no Brasil constituem-se o foco central de estudo desta monografia. Uma vez que os debates têm como ponto de convergência a questão do conflito federativo, uma abordagem sobre esse tema torna-se imprescindível.

Com esse intuito propõe-se um mapeamento da evolução do sistema tributário brasileiro e suas conseqüências sobre o funcionamento do Regime Federalista do país, partindo da década de 60 até os dias atuais. Essa retrospectiva tem justificativa em dois fatores principais, quais sejam, a convicção de que a necessidade de reforma do sistema não aparece isolada no tempo e de que a discussão acerca do federalismo advém daquela época.

Este estudo pretende ainda entrar em questões relativas às características atuais sistema tributário vigente e aos problemas que estão relacionados a elas, às precariedades trazidas dos sistemas anteriores, às propostas surgidas diante deste contexto bem como às possibilidades políticas que estas últimas têm de implantação.

Além disso, a certa altura do trabalho serão estudadas as características gerais dos sistemas tributários de países com maior proximidade ao Brasil em termos comerciais e estruturais. A intenção especial é a de verificar se as propostas que estão em debate atualmente no país revelam coerência com as características internas do mesmo, com a necessidade de atingir competitividade internacional, e, de forma mais geral, se elas estão de acordo com o movimento mundial atual (como a formação de blocos regionais de comércio, por exemplo).

Para tanto, este estudo envolverá revisão teórica e análise de dados quantitativos, compondo-se de três capítulos. No primeiro far-se-á uma retomada histórica, partindo da República até a Constituição Federal de 1988. O segundo capítulo abordará o processo de reforma de 88 e o terceiro a evolução pós-88, as implicações da reforma e as novas propostas. Em todo o desenvolver do trabalho, questão importante a ser sempre abordada será a questão Federativa no Brasil.

Capítulo 01 - Evolução do Processo de Reforma Tributária no Brasil

Um sistema tributário, ou ainda, o conjunto de normas e princípios que o constitui, nasce ao longo do tempo, como resposta a vários elementos de ordem econômica, social e política (ex.: tamanho do Estado, bases de incidência, equidade, neutralidade/eficiência econômica, custo de arrecadação, entre outros elementos). Uma vez fixada a estrutura básica do sistema, ele é capaz de, através de alterações nas legislações e nos procedimentos da administração fiscal, adaptar-se às mudanças e operar satisfatoriamente por períodos razoavelmente longos de tempo. Contudo, momentos há em que torna-se necessário processar uma alteração na própria estrutura básica do sistema, de forma parcial ou total, conforme a situação. Ou seja, a capacidade de adaptação é limitada no tempo, ganhando importância então a figura da reforma.

O Brasil conheceu uma primeira reforma importante do arranjo tributário em 1966, momento histórico em que a estrutura de tributação não mais condizia com as mudanças que esfera produtiva do país havia sofrido. O processo seguinte de reforma foi implementado em 1988, como tentativa de amenizar os problemas fiscais por que estava passando o país bem como reflexo da abertura política que estava se cristalizando. Atualmente, uma reforma estrutural do sistema tributário também é a alternativa que reclamam os estudiosos das finanças públicas do país, dada a situação complicada por que vem passando a economia brasileira.

Na verdade as insatisfações quanto aos resultados da reforma de 88 no que tange ao sistema tributário começaram a ser constatadas desde o início de sua vigência, vindo a agravarem-se com as mudanças no ambiente econômico ocorridas nos anos 90 (especialmente no que se refere à abertura econômica). Acirraram-se os questionamentos acerca da necessidade de um Estado mais sóbrio, mais enxuto, capaz de viabilizar a inserção da economia brasileira no mercado internacional de forma competitiva. O resultado não poderia ser outro que a apresentação de uma série de novas propostas de reforma.

Neste contexto, é pacífico entre economistas e membros do governo que uma reforma do sistema tributário brasileiro deve ser efetuada atualmente. Contudo, divergências há no que tange à operacionalização da mesma, vez que, indubitavelmente, não há como fazê-la sem custos, seja para as unidades

federativas seja para as categorias econômicas. Nem por isso, contudo, deve-se legitimar uma omissão frente aos problemas e às necessidades de mudança, vez que a convivência num sistema senil é geradora de custos ainda maiores à sociedade.

1.1 Da República até 1966

Questão importante quando se discute a respeito das características do sistema tributário brasileiro refere-se ao federalismo.

Uma vez instalada a República, tendo em vista a adoção do regime federativo, tornou-se importante dotar os estados e municípios de receitas que lhes promovessem autonomia financeira. Optou-se pelo regime de separação de fontes tributárias, em que os impostos eram de competência exclusiva da União e dos estados. Quanto aos municípios, eram os estados os encarregados de fixar os seus impostos de modo a assegurar-lhes a autonomia. Dadas as características do país, ou seja, uma economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas era o comércio exterior. Além disso, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias. (VARSANO –1997)

A estrutura tributária dos primeiros anos da década de 30 correspondeu àquela elaborada na constituição republicana. Havia ampla liberdade dos estados que partilhavam com a União a competência residual. Ambos exploravam a tributação sobre o consumo; a União tributava as importações e os estados as exportações e as vendas interestaduais. Os municípios dependiam das transferências estaduais, vez que continuavam sem competência própria.

Com a Constituição de 1934 os municípios conheceram um primeiro movimento em direção à maior autonomia. Coube-lhes a competência sobre o imposto de licenças, predial e territorial urbanos, sobre diversões públicas, sobre a renda de imóveis rurais e taxas. Quanto aos estados, foram dotados de competência privativa sobre o imposto sobre vendas e consignações, cuja contrapartida foi a proibição da cobrança de imposto de exportação sobre as vendas interestaduais.

A Constituição de 1937, vinda com o Estado Novo, manteve basicamente o sistema implantado em 1934, apenas passando para a União a cobrança sobre os combustíveis.

Durante os anos 40, as novas condições da economia impossibilitaram que o sistema tributário continuasse baseado nos fluxos do comércio exterior. O contexto de crise mundial, decorrente da Segunda Guerra, ocasionou uma redução da participação do imposto de importação na arrecadação federal. Além disso, mediante o início do desenvolvimento do mercado interno, a diferenciação do complexo industrial e a política de defesa do setor exportador e do nível de renda, condições existiam para que a renda interna viesse a comandar o processo de realização do capital, e a ser uma nova base de arrecadação.

"Em 1946, o imposto de consumo era responsável por cerca de 35% da receita total da União e o imposto de renda (IR), cuja arrecadação chegou a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 21% da mesma. O Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado". (VARSANO – 1997)

Com o fim do governo de Getúlio Vargas e a promulgação da Constituição de 1946, houve um rearranjo das forças sociais que atuavam no sistema e a introdução de algumas novidades no sistema tributário. O Congresso foi reaberto e voltou a assumir seu poder de ação. Voltou a ganhar força o federalismo fiscal, movido pelo espírito descentralizador que tomava conta do país. Foram institucionalizadas as transferências dos recursos arrecadados pelo governo federal para os estados e municípios, que na década de 60 seriam reforçadas pela Emenda Constitucional no. 5. Contudo, a intenção de reforçar as finanças municipais acabou não se transformando em realidade. Conforme o número de municípios crescia o valor real das transferências diminuía. Além disso, como as receitas eram transferidas apenas no ano seguinte ao da arrecadação, a corrosão causada pela inflação produzia reduções nas cotas recebidas pelos municípios.

Na década de 50, com Juscelino Kubitschek no poder, o governo brasileiro comandou um enorme esforço de desenvolvimento industrial, seja buscando atrair capital estrangeiro para o país, através de favores financeiros e cambiais, seja transformando imposto de importação em instrumento de proteção à indústria doméstica, seja investindo ele próprio pesadamente em gastos em infra-estrutura e na indústria de base.

Contudo, mesmo com o aumento de tarifas (preços públicos foram reajustados a valores reais) e com a criação do imposto de importação sobre o produto similar nacional, não houve uma melhora substantiva na arrecadação do governo federal em contrapartida ao aumento do volume de gastos.

O resultado foi “um crescimento das despesas que não pode ser acompanhado pelo das receitas. Assim, a despesa do Tesouro Nacional, ao redor de 8% do PIB no final da década de 40, elevou-se para 11% a partir de 1957 e, no início dos anos 60, atingiu a marca dos 13% do PIB.

Nessa época, o sistema tributário mostrava insuficiência até mesmo para manter a carga tributária que vinha conseguindo gerar na década de 50. Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio do endividamento público, o déficit foi coberto quase totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963. (...)

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se uma consciência da necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, de ‘reformas de base’. Neste contexto, a reforma tributária era vista como prioritária, não só para resolver o problema orçamentário, como para prover os recursos necessários às demais reformas. (...)

Após a revolução de março de 1964, a reforma tributária adquiriu impulso, posto que, como relata a comissão, “passou a encontrar menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência por parte de interesses criados (...)”[Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (1967, p. 172)]” (VARSANO – 1997).

1.2 De 1966 a 1987

Com vistas na readequação do sistema tributário à nova realidade emergente e na fixação de metas relacionadas à retomada do processo de crescimento econômico, a reforma, implementada paulatinamente de 1964 a 1966, procurou assegurar a manutenção das decisões econômicas no governo central, de forma

que este não ficasse condicionado à interferências dos estados e municípios. Para tanto, procurou garantir recursos suficientes às esferas subnacionais para o desempenho de suas funções, deixando sob a competência dos estados a arrecadação do ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que, cobrado na origem, beneficiava as unidades mais desenvolvidas) e reforçando a permanência do sistema de transferências intergovernamentais, como garantia de receita para as unidades cuja capacidade tributária fosse precária.

Não bastando a garantia de receita, o governo federal ainda procurou restringir o grau de autonomia fiscal das unidades subnacionais. O poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, de modo que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política; e os recursos transferidos foram, em parte, vinculados a gastos relacionados com os objetivos fixados pelo governo central.

Com vistas à necessidade de modernização do sistema frente à nova realidade industrial que estava se instalando, a definição dos fatos geradores dos tributos e campo de incidência passou a estar assentada sobre essas bases econômicas então existentes e não mais sobre as figuras jurídicas que fundamentavam o sistema anterior. Dessa forma a nova estrutura tributária alijou do sistema figuras dúbias que integravam o campo de competência, como o imposto do selo, de licença, sobre diversões públicas e sobre transferências de fundos ao exterior.

Considerados importantes instrumentos de política econômica e social, foram transferidos para a União o Imposto de Exportação (IE), o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

O novo sistema tributário, levando em conta que a incidência dos impostos indiretos sobre as etapas de produção era incompatível com a nascente e complexa estrutura industrial, substituiu os impostos que incidiam em cascata, como o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e o Imposto sobre Consumo (IC), por impostos sobre o valor adicionado, como o imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) e o imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Promoveu-se ainda uma fusão (e redução do campo de incidência) dos impostos de transmissão, “inter vivos” e “causa mortis”, em imposto sobre transmissão de bens imóveis. Foram criados ainda o ISS, o IOF e o imposto sobre

serviços de transporte e comunicações. Quanto ao IR, houve um aumento do seu campo de incidência, em resposta às novas bases econômicas que estavam surgindo na época.

Em termos de distribuição das competências, o resultado da reforma foi o seguinte:

QUADRO I

DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS POR UNIDADES DA FEDERAÇÃO	
ANTERIOR	REFORMA 1964 - 1966
1. União	1. União
Importação	Importação
Consumo	Exportação
Rendas e Proventos	Propriedade Territorial Rural
Combustíveis e Lubrificantes	Rendas e Proventos
Energia Elétrica	Produtos Industrializados
Selo	Operações Financeiras
Outros	Transportes e Comunicações
	Combustíveis e Lubrificantes
	Energia Elétrica
	Minerais
2. Estados	2. Estados
Vendas e Consignações	Transmissão de Bens Imóveis
Transmissão <i>Causa Mortis</i>	Circulação de Mercadorias
Exportação	
Selo	
Outros	
3. Municípios	3. Municípios
Territorial Rural	Propriedade Territorial Urbana
Transmissão <i>Inter Vivos</i>	Serviços de Qualquer Natureza
Predial e Territorial Urbano	
Indústria e Profissões	
Licença	
Diversões Públicas	
Selo	
4. União, estados e municípios	4. União, estados e municípios
Taxas e contribuição de melhorias	Taxas e contribuição de melhorias

Fonte: In OLIVEIRA – 1995b

Quanto ao objetivo primeiro da reforma de expandir a carga tributária bruta, ele foi plenamente atingido:

Tabela 1
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA E LÍQUIDA

1963 – 1967
(em percentagens)

Anos	Carga Tributária Bruta*	Carga Tributária Líquida*
1963	18,0	11,8
1964	19,3	12,9
1965	21,8	14,0
1966	24,1	16,2
1967	21,5	13,1

Fonte: FGV e Centro de Informações Fiscais – Anuário Econômico

– Fiscal de 1970 – CIEF/SRF.

* Refere-se a carga tributária bruta à participação da tributação direta e indireta no PIB. Para se chegar à carga tributária líquida adota-se o mesmo procedimento, deduzindo, entretanto, do valor dos tributos as transferências correntes e os subsídios governamentais.

“De fato, as mudanças iniciadas em 1964, especialmente no Imposto de Renda, faziam com que a carga tributária bruta se levasse de 18% em 1963 para 24,1% em 1966, caindo no ano seguinte para 21,5%. Queda resultante, muito provavelmente, do aprofundamento da política de isenções, abatimentos e deduções revigorada, como foi visto, a partir da instauração do governo militar com vistas a acelerar a acumulação e retomar o crescimento, ou mesmo – cuja influência não pode ser descartada – das dificuldades de implantação da Reforma neste primeiro ano”. (OLIVEIRA - 1981).

“Após completada a reforma, os estados sofreram limitações adicionais ao seu poder de tributar e, já em 1968, no auge do autoritarismo, também as transferências foram restringidas. O Ato Complementar no. 40/68 reduziu, de 10% para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM). Em contrapartida, criou o Fundo Especial (FE), cuja distribuição e utilização dos recursos era inteiramente decidida pelo poder central, destinando a ele 2% do produto da arrecadação daqueles tributos. O ato complementar também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, aí permanecendo até 1975”. (VARSANO - 1997)

Dessa forma, o sistema de transferências, da forma como havia sido concebido (garantia de receita às unidades subnacionais menos desenvolvidas, que não conseguiam arcar sozinhas com suas despesas), acabou perdendo o significado

pois, além do corte no volume de recursos ficou sujeito a condicionais do governo (os Fundos de Participação eram vinculados em 50% do volume). Ou seja, as transferências deixaram de ser constitucionais para serem cada vez mais negociadas. O objetivo nítido era subordinar cada vez mais os gastos das unidades federadas em direção aos objetivos da política federal. Até mesmo os impostos únicos passaram a estar vinculados.

O governo federal passou ainda a interferir nas alíquotas e conceder isenções do ICM a uma série de produtos (ou seja, intervir em imposto de competência dos Estados), seja para estimular o processo de acumulação – isenção para a importação de máquinas e equipamentos etc. – seja para a estratégia de combate à inflação – isenção de alíquotas para alguns produtos agrícolas e alimentares. Com a mesma finalidade, a própria alíquota do ICM sofreria contínuas reduções no início da década de 70.

O resultado, especialmente promovido pelo AI 5, foi a notável centralização dos tributos para o governo federal. Os governos subnacionais se viram obrigados a cada vez mais a ter que ir até o governo central para negociar os recursos, devido a subordinação a que passaram a estar submetidos. Esta foi a manobra política usada para a restrição federativa. A centralização deu ao governo militar a possibilidade de dominar as oligarquias, controlando a federação sem mostrar-se autoritário (pelo menos explicitamente).

Isso fica claro quando se observa a redução da participação das esferas subnacionais no total da Receita Tributária: a União passou de 45,8% em 1967 para 51,5% em 1968, enquanto os Estados passaram de 49,4% para 44,7% e os Municípios de 4,8% para 3,8%, tendência essa que permaneceu durante os anos subsequentes.

Tabela 2
Participação da União, Estados e Municípios
no total da Receita Tributária
1967-1971
(Cr\$ 1.000.000 – a preços correntes)

Anos	União		Estados		Municípios		Total	
	valor	%	valor	%	valor	%	valor	%
1967	5.026	45,8	5.413	49,4	525	4,8	10.964	100,0
1968	9.952	51,5	8.651	44,7	732	3,8	19.334	100,0
1969	14.401	53,7	11.441	42,7	980	3,6	26.822	100,0
1970	18.528	54,5	14.248	41,9	1.243	3,6	34.020	100,0
1971	24.951	56,4	17.703	40,0	1.596	3,6	44.349	100,0

Fonte: Anuário Estatístico do Brasil: 1969-1976

Quanto ao objetivo de crescimento da carga tributária, a tendência observada logo após a reforma se manteve de modo que em 1968 a carga bruta representava 24,20% do PIB. Em 1970 essa participação aumentou para 25,99%, situando-se, em média, entre 1970/1978, em torno de 25%, exceto em 1972 quando ultrapassou os 26%.

Tabela 3
Carga Tributária Bruta por Nível de Governo
Principais Tributos 1968 – 1978

(em percentual do PIB)

	1968*	1969*	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
1. União	16,14	16,60	17,33	17,36	18,12	17,82	18,11	18,59	18,95	19,42	19,29
Principais Tributos											
Orçamento Fiscal	8,88	9,14	9,54	9,66	10,34	9,52	9,40	8,79	9,52	9,01	8,55
IR	2,35	2,41	2,52	2,52	2,88	2,94	3,07	3,00	3,00	3,29	2,98
IPI	4,08	4,20	4,38	4,42	4,30	3,88	3,75	3,37	3,12	2,78	2,68
IOF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,39	0,37	0,38	0,42	0,35	0,36
Outros	2,46	2,53	2,64	2,72	3,16	2,31	2,21	2,04	2,98	2,59	2,53
Contrib.da Seg. Social	5,29	5,44	5,68	5,93	6,46	6,64	6,67	7,50	7,85	8,16	8,49
sobre Folha Salarial	4,09	4,21	4,39	4,38	4,51	4,55	4,41	5,02	5,30	5,49	5,71
sobre Faturamento											
(Finsocial) e Luero	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PIS/PASEP e FGTS	1,20	1,24	1,29	1,55	1,95	2,09	2,25	2,48	2,55	2,68	2,78
Demais Tributos	1,96	2,02	2,11	1,77	1,33	1,66	2,05	2,29	1,58	2,25	2,24
2. Estados	7,41	7,63	7,96	7,22	7,21	6,61	6,38	5,93	5,42	5,40	5,70
ICM/ICMS	6,40	6,58	6,87	6,29	6,19	5,76	5,50	5,26	4,81	4,81	5,06
Demais Tributos	1,01	1,04	1,09	0,93	1,02	0,85	0,88	0,67	0,61	0,59	0,64
3. Municípios	0,65	0,67	0,70	0,69	0,68	0,63	0,57	0,70	0,76	0,73	0,71
TOTAL	24,20	24,90	25,99	25,27	26,01	25,06	25,06	25,22	25,13	25,56	25,70

Fonte: SRF/IBGE

- PIB: Sistema de Contas Nacionais/Departamento de Contas Nacionais/IBGE

- * Estimativas realizadas pela Coordenação - Geral de Estudos Econômico - Tributários/SRF/MF

Contudo, essa elevação da carga tributária bruta deveu-se ainda a outros fatores, tais como às medidas implementadas na área administrativa, como:

- ampliação e modernização do sistema de administração tributária, assim entendido o aprimoramento da máquina de arrecadação e fiscalização;
- a ampliação das bases de incidência do imposto de renda, com o surgimento de um moderno mercado de capitais e a generalização da tributação nas fontes, ocorrida a partir de 1968;
- a expansão da base de incidência tributária e elevação das alíquotas de quase todos os impostos, principalmente dos mais importantes em termos de arrecadação, como o IPI, IR e o ICM.

No que tange às reformas necessárias à solução das desigualdades sociais, elas não foram tomadas.

Pode-se dizer, então, que a reforma de 1967 representou um marco no sistema tributário brasileiro, tanto no que se refere aos avanços que promoveu a nível dos tributos (especialmente no que tange à adoção do IVA aos moldes europeu e do IR), quanto à problemática que causou nas relações intergovernamentais. O desenho tributário se caracterizou pela institucionalização do sistema de transferências e pela centralização do poder decisório, reduzindo ao mínimo a autonomia fiscal de que desfrutavam as esferas subnacionais até então.

A partir do crescimento da carga tributária e da centralização dos recursos em poder da União, o governo trabalhou o Sistema Tributário como instrumento de acumulação, promovendo um sistema de incentivos e subsídios fiscais, que "(...)aliado às condições internas e externas favoráveis, contribuíram para que a economia conhecesse acelerado processo de crescimento no período 68/73 – batizado de “milagre econômico” na literatura – em que as taxas alcançaram níveis inusitados, como em 1973, quando foi de 13,9%, a mais elevada do período analisado” (OLIVEIRA - 1995a).

No entanto, já em 1974 teve início a crise da economia brasileira e o fim da euforia do “milagre”, trazendo consigo mudanças no desenvolvimento das finanças públicas.

“Em 1975 , por exemplo, o montante de incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal corresponderia a 34% do PIB e a 39,7% da receita Tributária do Tesouro, o que dá uma boa mostra de quanto o Estado abria mão de seus recursos para favorecer alguns setores, reduzindo não somente os investimentos na área social, mas abrindo a possibilidade de vir a defrontar-se, em algum momento, com insuficiência de recursos para desempenhar, minimamente, suas funções “ (OLIVEIRA – 1995b)

“De fato, entre 1975 e 1978, enquanto o PIB cresce a uma taxa média anual de 6,4%, a carga tributária bruta permanece no patamar de 25%, mas a líquida se reduz de 16,35% para 14,73%. (...) E tudo isso ocorria com um agravante: tornavam-se cada vez mais crescentes as reivindicações das esferas inferiores – estados e municípios – para que se promovesse uma melhor partilha do “bolo” tributário, dada a situação de penúria em que muitas se encontravam mergulhadas. Passava-se a reconhecer, por parte mesmo das autoridades governamentais, que o Sistema Tributário tornara-se anacrônico, necessitando urgentemente de uma reforma de profundidade. Assim, uma das peças que tinha tido importância crucial para o explosivo crescimento no período 68/74 passava a ser condenada, inclusive por aqueles que por muito tempo decantaram suas virtudes” (OLIVEIRA – 1995b).

Em 1980 vem a se desvelar a situação financeira complicada do conjunto de empresas e instituições governamentais que, junto ao Orçamento Monetário, passaram a ser responsabilizadas pelo déficit público global e pelo crescimento inflacionário que não dava mostras de queda, mesmo com a adoção de inúmeras medidas voltadas para essa fim.

Concomitantemente a esse processo de crise fiscal e financeira do Estado autoritário, contudo, cresceram reivindicações descentralizadoras por parte das esferas subnacionais em prol do federalismo, ao mesmo tempo em que surgia uma gradual retomada da abertura política do país. Esta, caracterizada pela volta da realização de eleições municipais e estaduais, fortaleceu ainda mais as reivindicações por um aumento de autonomia das unidades federativas, principalmente naquilo que se referia a um aumento das parcelas de transferência via Fundos de Participação.

O Poder Executivo, que até então era absoluto, de forma a sempre prevalecer as suas determinações, passa a ter que lidar com um fortalecimento do Legislativo,

influindo nas mudanças de rumo da sociedade através da efetiva elaboração das leis. O federalismo se fortaleceu.

Em resposta à séria crise fiscal provocada pelos enormes estoques e fluxos da dívida externa e interna contraída ao longo do regime militar, ao recrudescimento do processo inflacionário que corroía as receitas fiscais e à perda de receita proveniente dos imensos incentivos fiscais concedidos ao setor privado, a tônica da discussão passou a girar em torno do gerenciamento de caixa. Além disso, havia pressões externas fortes (como a do FMI) para redução imediata do déficit público no Brasil, através de um aumento das receitas ou do aumento da eficiência do sistema tributário.

A prioridade volta a ser, então, a necessidade de expansão da arrecadação tributária, visando cobrir os buracos do setor público federal. Em 1981 o FMI recomenda o saneamento das finanças públicas através da expansão da carga tributária, redução dos gastos públicos e cortes nas empresas estatais. Houve um empobrecimento do país, de forma que o aprofundamento da recessão afundou as bases de onde os recursos tributários se originavam, segundo mostram os dados de 1979 a 1983: o ICMS, principal imposto estadual, em 1979 apresentava uma taxa de crescimento da receita de 30% caindo em 1983 para -9% e o IPI, de 15% em 1979 para uma taxa de -24,6% em 1983.

Tabela 4
TAXAS ANUAIS DE CRESCIMENTO DA RECEITA
DO TESOIRO – 1979/1983

Discriminação	Variação real *				
	1979	1980	1981	1982	1983
Receita Tributária	-6,60	7,60	-8,70	0,30	-15,10
a) Impostos	-6,90	7,60	-6,90	2,90	-15,00
Renda	2,20	2,10	-0,60	8,20	1,30
Produtos Industrializados	15,00	3,10	-9,40	1,00	-24,60
Operações Financeiras	14,10	115,70	22,90	7,10	-44,60
Importação	-7,40	28,60	-24,90	-15,00	-18,30
Exportação	30,00	4.722,00	-69,30	-71,50	964,30
Lubrif. E Combustíveis	17,00	-48,30	-44,80	-4,90	-32,00
Energia Elétrica	-6,40	-1,10	6,10	8,50	-16,00
Minerais	0,70	3,30	-10,40	6,10	-11,10
Transporte Rodoviário	-3,70	14,00	-4,20	-0,30	-21,00
ICM e ITBI arrecadados no territórios	30,00	50,00	34,80	-60,10	-9,00
b) Taxas	-3,80	8,30	-28,00	-35,50	-17,40
Outras receitas **	6,00	101,80	-22,60	22,00	37,60
TOTAL	-5,20	19,60	-11,60	4,40	-3,60

Fonte dos dados primários: Banco Central do Brasil, Relatórios: 1979/1984.

* IGP-DI de FGV

** Inclui receita não-classificada e recursos em trânsito.

Deu-se início, então, a um esforço para sustentar a carga tributária, não mais como instrumento de acumulação de capital e sim para enfrentar o déficit público. Como os cortes de incentivos fiscais eram politicamente difíceis, promoveu-se uma desfiguração do Sistema Tributário, através da criação de novas figuras tributárias. Entre outras medidas tomadas houve um crescimento do IOF e das contribuições vinculadas à previdência (penalizando a folha de pagamento); em 83 criou-se o FINSOCIAL; foram encolhidos os prazos de recolhimento do ICM e IPI; houve indexação do ICM (enquanto o crédito do imposto não fora indexado); instituiu-se o IR sobre ganhos financeiros, cobrado na fonte.

No que tange à maior autonomia reivindicada pelos governos subnacionais, a ativa participação do Legislativo refletiu em eventos políticos marcantes. Foi o caso da aprovação da Emenda Passos Porto, em 01/12/1983, que chegou a configurar como uma mini-reforma do Sistema Tributário. O objetivo foi o fortalecimento das finanças estaduais e municipais incluindo alterações no sistema de transferências governamentais. O Fundo de Participação Estadual teve o percentual reajustado

para 12,5% em 84 chegando a 14% em 85, enquanto o Fundo de Participação dos Municípios passou para 13.5% em 84 e para 16% em 85.

Tabela 5

FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO, DESTINAÇÃO							
Período	% arrecadação IR + IPI				% IPI	TOTAL	
	FPE	FPM	FE	FFR		IR	IPI
1968	10,0	10,0	2,0	-	-	20,0	20,0
1969/70	5,0	5,0	2,0	-	-	12,0	12,0
1976	6,0	6,0	2,0	-	-	14,0	14,0
1977	7,0	7,0	2,0	-	-	16,0	16,0
1978	8,0	8,0	2,0	-	-	18,0	18,0
1979/80	9,0	9,0	2,0	-	-	20,0	20,0
1981	10,0	10,0	2,0	-	-	22,0	22,0
1982/83	10,5	10,5	2,0	-	-	23,0	23,0
1984	12,5	13,5	2,0	-	-	28,0	28,0
1985	14,0	16,0	2,0	-	-	32,0	32,0

Fonte: SERRA, J.; AFONSO, J.R. (1991) – IN AFONSO (1997)

Notas: (1) FPE – Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

(2) FPM – Fundo de Participação dos Municípios

(3) FE – Fundo Especial (para estados das regiões pobres)

(4) FFR – Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

(5) FPEx- Fundo de Ressarcimento das Exportações, destinado aos Estados

“A luta pelo fim do Estado autoritário e de seus mecanismos e arranjos de poder fortemente centralizadores fez com que a descentralização se tornasse, para muitos, sinônimo incontestado de democracia. Especialmente na área social, o perfil da intervenção estatal prevalecente no período autoritário – centralizado, fragmentado organizacionalmente, iníquo e excludente no que tange às camadas mais pobres da população – induziu à crença de que a descentralização levaria, por si só, à maior equidade na distribuição de bens e serviços e à maior eficiência na operação do aparato fiscal”. (SILVA & COSTA – 1995)

Ao final do regime militar, com o governo federal fragilizado e a febre federalista que havia se instalado no país, amplo foi o consenso de que o sistema tributário brasileiro carecia de uma profunda reforma. E ela viria a se cristalizar em 1988, com a promulgação da nova constituição.

1.3 A Reforma de 1988

Em 1987, mediante a mudança na administração federal e à instalação do Congresso Constituinte, iniciaram-se os trabalhos de construção da “nova” Constituição, que tinha como slogan a realização de uma sociedade mais justa e democrática.

Promoveu-se então o fracionamento da discussão sobre o papel do Estado entre 24 subcomissões, que iniciaram a preparação dos textos relativos aos seus respectivos temas. Essas subcomissões eram subordinadas a oito comissões, que convergiam para a Comissão de Sistematização, cujo papel era integrar os diversos textos, eliminando duplicidades e divergências.

Contudo, enquanto numa dessas comissões se desenhava isoladamente o sistema tributário, em outra criava-se um sistema de financiamento que, devido as informações deficientes a respeito das condições mais recentes das finanças públicas, acabou deixando de lado o objetivo de recuperação da carga tributária. A situação de desequilíbrio orçamentário que já existia, ao invés de ser eliminada, consolidou-se.

Apesar do amplo debate técnico promovido, foram os políticos os principais atores na criação do “novo” sistema tributário. Passados vinte anos de concentração de poder político, o fortalecimento da Federação passou a figurar como o principal objetivo da reforma. A preocupação, então, voltou-se para a recuperação da autonomia fiscal dos Estados e da descentralização dos recursos tributários, através de um aumento das transferências, de forma a favorecer financeiramente Estados e Municípios mesmo que em detrimento da União.

“O avanço, então, da abertura estabeleceu uma contradição entre a ampliação do espaço de liberdade política e, portanto, da importância das eleições como forma de acesso e preservação do poder, e a dependência financeira de estados e municípios em relação ao governo central, a qual restringiu e condicionou esse movimento municipalista, que cresceu vigorosamente no período, abrangendo setores de todo o espectro partidário”(AFFONSO – 1995)

A maneira como então o objetivo do Federalismo Fiscal foi perseguido pelos constituintes acabou por comprometer seriamente o sistema. Dominado pelos interesses regionais, o Congresso Constituinte se destacou, de um lado, por acirradas disputas pela repartição das receitas fiscais deixando de se preocupar, de outro, com a definição mais precisa sobre o importante componente da

descentralização dos encargos - um dos pilares do equilíbrio federativo. O resultado foi uma estrutura desequilibrada, similar à de 1964/66, apenas com o sinal trocado, em que o Governo Federal saiu prejudicado em favor dos Estados e Municípios, incapacitado praticamente para arcar com seus compromissos. Além disso, não houve, por parte dos constituintes, uma preocupação em efetuar mudanças significativas de conteúdo no sistema.

Neste sentido, a Constituição de 88 representou o auge do processo de reivindicação pelo federalismo fiscal, trazendo consigo, contudo, novos e antigos problemas do sistema anterior.

1.3.1 As Propostas da CRETAD

Em 1987, mediante o consenso sobre a necessidade de Reforma Tributária em bases constitucionais e não mais infra-constitucionais, formou-se a comissão chamada COMISSÃO DE REFORMA TRIBUTÁRIA E DESCENTRALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA (CRETAD), da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Era formada por técnicos e estudiosos na área tributária, e estava encarregada de realizar um estudo de projeto de reforma com a diretriz voltada para a descentralização. Ou seja, o sistema tributário deveria contemplar Estados e Municípios com fontes de receita mais produtivas além de dar-lhes mais autonomia para legislar sobre os tributos que viessem a ser atribuídos à sua competência¹.

Tal foi a relevância do estudo realizado pela referida comissão que Fabrício de Oliveira a considerou "a mais completa para a construção das bases do federalismo no Brasil". Isso não refletiu, contudo, na implementação total da proposta. Segundo Sulamis Dain, uma das integrantes da referida Comissão, "ao longo das várias instâncias decisórias, a realidade técnica foi sendo sacrificada em nome de acordos políticos que se fizeram necessários, o que resultou na aprovação parcial de propostas que só faziam sentido em seu conjunto". (DAIN – 1995a)

Em linhas gerais, as propostas de reformulação do sistema em direção ao federalismo eram as seguintes:

- 1) autonomia fiscal dos Estados e Municípios : era necessário aumentar o grau de autonomia fiscal dos Estados e Municípios. Contudo não se tratava de autonomia absoluta, posto que o federalismo é uma relação de

interdependência e cooperação entre níveis de Governo. Em consequência a autonomia seria limitada.

- 2) descentralização administrativa e financeira: o sistema tinha embutido na concentração de receita à nível da União a ampliação do hiato entre necessidade e disponibilidades de recursos a nível dos Estados e Municípios. Estas unidades dependiam crescentemente de transferências e ficavam tolhidas em sua capacidade de prover serviços e atividades de cunho social.

A proposta de reformulação da tributação de bens e serviços pelo CRETAD incluía as seguintes medidas:

- 1) integração dos impostos únicos, o ISS e demais impostos sobre serviços ao ICM, criando um único imposto estadual sobre o valor adicionado, o ICMS
- 2) criação de um adicional temporário do imposto sobre valor adicionado, a ser arrecadado pela União, que financiasse o programa de descentralização
- 3) manutenção da participação dos municípios no imposto estadual sobre o valor adicionado, alterando o percentual e o critério de partilha
- 4) eliminação do IPI e criação de um imposto incidente apenas sobre derivados de fumo, bebidas e veículos automotores
- 5) extinção do FINSOCIAL e salário-educação entre outras medidas de ordem secundária.

Ainda sobre as propostas da CRETAD, as principais características do imposto sobre o valor adicionado seriam:

- o imposto seria de competência dos Estados, cabendo à Constituição e à lei complementar estabelecer suas características gerais, comuns aos impostos de todas as unidades da federação, a forma e a porcentagem de participação dos municípios e o percentual e duração do adicional federal.

- à semelhança do imposto ICM, o imposto seria arrecadado segundo o método do crédito fiscal

- o campo de incidência do imposto englobaria todas as mercadorias e serviços, exceto aqueles sujeitos à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, portanto sua

base incluiria, além das mercadorias atualmente tributadas pelo ICMS, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, serviços de telecomunicações, serviços de transporte e os demais serviços.

- o imposto é do tipo consumo, ou seja, os bens de capital não seriam onerados

- adotar-se-ia o princípio do destino tanto nas operações interestaduais como nas de comércio exterior, isto é, toda importação, seja do exterior ou de outro Estado seria tributada com alíquota igual a incidente sobre semelhante produzido e consumido no Estado, e toda exportação, seja para o exterior ou para outro Estado, não seria onerada, ou seja, não seria tributada e o contribuinte exportador manteria o direito ao crédito pelo imposto anteriormente incidente sobre o bem de seus insumos.

- a implementação do princípio do destino no comércio exterior seria simples. As importações seriam tributadas ao entrarem no país ou no estabelecimento importador, pelo estado de domicílio deste, concedendo-se posteriormente o crédito de imposto sempre que fosse o caso. A alíquota seria aplicável pelo Estado a bens semelhantes em operações internas. As exportações estariam isentas e o exportador poderia creditar-se de imposto incidente anteriormente sobre o bem ou seus insumos.

- a implementação do princípio do destino no comércio interestadual seria mais complexa do ponto de vista administrativo. Sugeria que a legislação complementar relacionada com os impostos estaduais fosse flexível o suficiente para permitir que os Estados adotassem a solução que mais lhes conviessem para a questão administrativa.

A proposta representou, sem dúvidas, progressos frente a necessidade de alteração do sistema tributário vigente na época. Contudo ela não foi totalmente seguida pelo governo. Partindo disso, a proposta desta monografia é examinar exatamente quais mudanças foram implementadas e que hoje aparecem como as principais características do sistema.

1.3.2 Mudanças efetivamente implementadas

Entre as principais mudanças ocorridas com a Reforma de 88, destaca-se a redivisão das competências tributárias entre as diversas esferas de governo. À redução do campo de competência da União contrapôs-se uma ampliação das relativas aos Estados e Municípios, conforme é possível constatar através do quadro abaixo:

QUADRO II
ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA
ANTERIOR E CONSTITUIÇÃO DE 1988

ESTRUTURA ANTERIOR	CONSTITUIÇÃO DE 1988
1.IMPOSTOS	1. IMPOSTOS
União	União
Importação	Importação
Exportação	Exportação
Renda	Renda
Propriedade Territorial Rural	Propriedade Territorial Rural
Produtos Industrializados	Produtos Industrializados
Operações Financeiras	Operações Financeiras
Transportes Rodoviários	Grandes Fortunas
Serviços de Comunicações	Estados
Combustíveis e Lubrificantes	Circulação de Mercadorias e Serviços
Energia Elétrica	Transmissão "causa mortis" e Doação
Minerais	Veículos Automotores
Estados	Municípios
Circulação de Mercadorias	Propriedade Territorial Urbana
Transmissão de Bens Imóveis	Transmissão de bens imóveis "inter vivos"
Veículos Automotores	Serviços
Municípios	Venda de Combustíveis a Varejo
Propriedade Territorial Urbana	
Serviços	
2.TAXAS	2.TAXAS
3.CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	3.CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

FONTE: OLIVEIRA – 1995b

Os Estados, embora tenham permanecido com o mesmo número de tributos (perderam o ITBI mas ganharam o Imposto sobre Transmissão "causa mortis" e doação), conheceram uma ampliação de seu campo de competência e de sua capacidade própria de geração de recursos graças ao novo ICMS de base ampliada.

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicações) resultou da fusão de seis tributos - ICM, ISTR, ISC, IUCL, IUEE, IUM - eliminando, portanto, dos impostos federais os "impostos únicos" (que correspondiam aos quatro últimos e que recaíam sobre combustíveis,

energia, telecomunicações e minerais). Estes últimos tinham caráter específico, com 40% da arrecadação vinculada para a partilha com os Estados. Além disso, a transformação de seis impostos indiretos em outro de base ampliada, incidente sobre o valor agregado, reverteu numa simplificação tributária, vez que propiciou maiores facilidades para a sua administração e fiscalização.

Foi autorizado aos Estados a instituição adicional ao Imposto de Renda devido à União por pessoas físicas e jurídicas incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, observando um limite de 5% do imposto pago (adicional de imposto de renda que foi posteriormente extinto).

Aos Estados ainda foi dada autonomia para a instituição de empréstimos compulsórios, desde que motivados por calamidade pública, e, à semelhança das demais esferas, continuaram os primeiros a poder instituir taxas e contribuições de melhorias.

O resultado dessas mudanças foi a maior participação dos Estados na carga tributária bruta, passando de 21% em 87 para 30,63% em 89, mantendo-se próximo de 29% nos anos seguintes.

Tabela 6
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA POR NÍVEL DE GOVERNO E
POR PRINCIPAIS TRIBUTOS – 1984/1991

GOVERNO E TRIBUTOS	PARTICIPAÇÃO RELATIVA (%)							
	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
UNIÃO	76,89	75,96	74,55	75,25	74,62	66,11	67,56	67,49
Principais Tributos								
Orçamento Fiscal	44,18	42,67	43,73	44,47	44,98	33,54	32,56	31,11
Imposto de Renda	21,73	22,44	23,14	20,69	23,00	19,41	15,71	14,60
Pessoas Físicas	0,86	0,70	0,72	1,48	1,35	0,80	1,21	0,64
Pessoas Jurídicas	7,50	6,15	8,90	8,18	9,03	4,84	5,62	3,58
Retido na Fonte	13,37	15,59	13,52	11,03	12,63	13,78	8,88	10,37
Im. S/ Prod. Industrializados	8,17	8,98	10,10	12,49	11,00	9,66	8,66	9,35
Imp. S/ Operações Financeiras	3,38	2,16	2,84	2,70	1,64	0,66	4,80	2,59
Outros Tributos/Contribuições	10,91	9,09	7,66	8,58	9,33	3,81	3,39	4,57
Orçamento Seguridade	31,01	31,51	25,09	25,59	23,70	24,02	25,68	26,28
Folha de Salários	28,79	29,07	22,08	22,42	20,11	18,58	18,28	19,43
Faturamento (Finsocial)	2,22	2,43	3,02	3,17	3,59	4,57	5,47	5,64
Lucro Líquido						0,87	1,93	1,20
PIS/PASEP/FGTS	1,70	1,79	5,72	5,19	5,95	8,55	9,32	10,10
ESTADOS	20,74	21,78	22,69	21,89	22,38	31,18	29,84	29,43
ICM/ICMS	20,34	21,36	21,44	21,00	21,74	30,63	28,75	28,78
IPVA			0,63	0,44	0,27	0,20	0,65	-0,34
Outros Tributos	0,40	0,42	0,61	0,45	0,37	0,36	0,45	0,31
MUNICÍPIOS	2,38	2,26	2,77	2,86	3,00	2,71	2,59	3,08
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: SRF/COSAR – L.88/COTEP/MIN. PREVIDÊNCIA/CEF

Em contrapartida à ampliação da base de incidência do ICMS, ocorreu uma importante redução do campo de competência da União. Esta perdeu os Impostos sobre Transportes Rodoviários (ISTR), Comunicações (ISC), Combustíveis e Lubrificantes (ISCL), Energia Elétrica (IUEE) e Minerais (IUM). Ganhou o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), do qual se desconhecia o potencial de arrecadação e que, pior, não foi regulamentado até os dias atuais.

Na tentativa de reservar à União algum espaço para aumento da captação de recursos, de forma a atenuar as perdas havidas de receita, ficou-lhe restrita a competência residual. Neste sentido, à União restringiu-se o poder de criar impostos e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Foram mantidos, ainda com o mesmo propósito, o princípio da anualidade aos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Operações Financeiras (IOF), Importação (II) e Exportação (IE), sob a forma de exceções ao princípio da anterioridade que rege o sistema. Embora justificável para não imobilizar a política econômica, certo é que essa medida procurou propiciar à União amplo raio de manobra para enfrentar períodos de dificuldades financeiras. À União foi outorgado poder para instituir empréstimos compulsórios não somente para o atendimento de despesas provocadas por calamidade pública, como também para outros objetivos como o de realização de investimento público considerado de relevante interesse social e ainda para a cobertura de despesas em caso de guerra externa ou de sua iminência. Ainda foi-lhe atribuída competência para, neste último caso, instituir impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária, que seriam suprimidos gradativamente, cessadas as causas da sua criação.

Finalmente, foi dada à União, assim como aos Estados e aos Municípios, o poder de cobrar taxas pelo exercício do poder de polícia e pela utilização dos serviços públicos prestados ou postos à sua disposição, e contribuição de melhorias pela valorização de imóveis decorrentes de obras públicas.

Mesmo com o implemento das referidas medidas, a participação relativa da União na carga tributária bruta passou de 74,62% em 88 para 66,11% em 89, mantendo-se próxima a esta média nos anos seguintes (conforme Tabela 6).

Em relação aos Municípios, a participação relativa na carga tributária bruta não sofreu grandes alterações em decorrência da redivisão de competências. Permaneceram em sua esfera os dois impostos até então por eles administrados - o IPTU e o ISS, sendo-lhes destinados mais dois: o Imposto sobre Transmissão de Bens “inter vivos” e o Imposto sobre Vendas de Combustíveis a Varejo, exceto óleo diesel (IVVC), sendo este último posteriormente extinto. Ademais, além da cobrança das taxas e de contribuições de melhorias, passou aos Municípios também o direito de instituir, como tributo, contribuição de custeio de obras ou serviços resultantes de uso de solo urbano.

Por fim, União e Estados voltaram a se equiparar com a possibilidade de instituição de novas figuras tributárias, desde que não fossem concorrentes entre si (redistribuição das competências tributárias), ficando a União proibida de conceder incentivos e isenções dos impostos estaduais e municipais.

No que tange à competência residual, como já foi salientado, Estados e Municípios abriram mão em prol da União, de forma que esta pudesse ver amenizadas as perdas no tocante à captação de recursos. A contrapartida, contudo, foi a reivindicação por aumento dos percentuais do Fundo de Participação.

Certo é que o resultado da Reforma em termos de receita própria e disponível entre as esferas subnacionais foi o seguinte:

Tabela 7
EVOLUÇÃO DA RECEITA PRÓPRIA E DISPONÍVEL
UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS

Em percentagem

	Arrecadação Própria (1)			Receita Disponível (2)		
	U	E	M	U	E	M
1986	70,45	27,00	2,49	57,00	29,80	13,20
1987	72,28	25,22	2,49	60,70	27,80	11,50
1988	71,65	25,29	2,75	61,30	27,40	11,40
1989	67,46	29,83	2,70	57,30	29,80	12,90
1990	67,60	28,91	3,44	54,80	29,40	15,80
1991	64,20	30,53	5,26	53,80	30,40	15,90
1992	64,04	30,70	5,22	54,90	28,50	16,60
1993	68,63	26,62	4,70	nd	nd	nd

Fonte: Estatísticas de Contas Nacionais, IBGE (1994) e dados do SIAFI/MINFAZ

- (1) Os percentuais de arrecadação própria de 1990 em diante foram calculados com base em dados do IBGE (1994)
 (2) Os valores de receita disponível foram elaborados com base em dados do SIAFI, organizados pelo Centro de Estudos e Políticas Públicas, e por Serra e Afonso (1991)

Diante da diferença verificada entre a receita própria e a disponível percebe-se que o movimento descentralizador dos recursos não decorreu, exclusivamente, da redivisão dos impostos. Na verdade, a descentralização das receitas foi resultado principal dos sucessivos aumentos dos percentuais dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, que, na época, já não tinham mais o mesmo caráter de dependência em relação ao governo federal (60% dos recursos estavam livres ou com escassa vinculação).

Tabela 8

FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO, DESTINAÇÃO							
Período	% arrecadação IR + IPI				% IPI	TOTAL	
	FPE	FPM	FE	FFR	FPEx	IR	IPI
1968	10,0	10,0	2,0	-	-	20,0	20,0
1969/70	5,0	5,0	2,0	-	-	12,0	12,0
1976	6,0	6,0	2,0	-	-	14,0	14,0
1977	7,0	7,0	2,0	-	-	16,0	16,0
1978	8,0	8,0	2,0	-	-	18,0	18,0
1979/80	9,0	9,0	2,0	-	-	20,0	20,0
1981	10,0	10,0	2,0	-	-	22,0	22,0
1982/83	10,5	10,5	2,0	-	-	23,0	23,0
1984	12,5	13,5	2,0	-	-	28,0	28,0
1985	14,0	16,0	2,0	-	-	32,0	32,0
1986/SET	14,0	17,0	2,0	-	-	33,0	33,0
OUT.	18,0	20,0	-	3,0	10,0	41,0	51,0
1989	19,0	20,5	-	3,0	10,0	42,5	52,5
1990	19,5	21,0	-	3,0	10,0	43,5	53,5
1991	20,0	21,5	-	3,0	10,0	44,5	54,5
1992	20,5	22,0	-	3,0	10,0	45,5	55,5
A PARTIR	21,5	22,5	-	3,0	10,0	47,5	57,0

Fonte: SERRA, J.; AFONSO, J.R. (1991) – IN AFONSO (1997)

Notas: (1) FPE – Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

(2) FPM – Fundo de Participação dos Municípios

(3) FE – Fundo Especial (para estados das regiões pobres)

(4) FFR – Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste.

(5) FPEx- Fundo de Ressarcimento das Exportações, destinado aos Estados

Houve uma significativa ampliação – mesmo se comparado ao que já vinha acontecendo desde os anos 70 - das transferências para os Estados e Municípios,

em prejuízo, obviamente, do governo federal e do governo estadual (no caso da partilha do ICMS com os municípios).

Desde o início dos trabalhos da Constituinte, as bancadas do Norte e Nordeste, bem representadas na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças tinham uma posição muito clara a respeito das propostas de mudança. Para elas, a ampliação das bases de incidência do ICM estadual poderia ser um avanço técnico mas não traria resultados significativos do ponto de vista da arrecadação, devido aos baixos índices de desenvolvimento regional e às dificuldades iniciais de ajustamento. Somente a ampliação das transferências é que poderia, a curto prazo, promover um acréscimo significativo da receita. Em outras palavras, a ampliação das transferências eram preferidas, para alguns Estados, frente a uma maior divisão das competências, pois representavam maior quantidade de recursos.

No que diz respeito à liberdade dos Estados e Municípios de determinarem as alíquotas de seus impostos, o novo texto apresentou avanços, embora não na dimensão pretendida e sugerida na proposta da CRETAD. Isto se deveu, em boa medida, ao fato de não ter se adotado a sugestão da Comissão sobre a sistemática de incidência que deveria ter o imposto estadual cobrado sobre a circulação de mercadorias e serviços. Não somente foi descartada a sua imposição pelo princípio do destino como também excluiu-se de sua base os serviços municipais.

Na forma como o texto foi aprovado, as alíquotas do ICM e prestação de serviços de transporte e comunicações poderiam ser diferenciadas de acordo com a essencialidade do bem, sem estarem submetidas à restrição anteriormente existente para o ICM de um limite superior determinado pelo Senado Federal. Cada Estado passou a ter, portanto, liberdade para fazer política fiscal consoante os seus objetivos econômicos e sociais.

Colocaram-se, todavia, algumas restrições: atribuiu-se ao Senado Federal o poder de estabelecer as alíquotas mínimas e máximas aplicáveis às operações interestaduais e de exportações. Isso significou que somente a partir deste piso mínimo fixado pelo Senado é que os Estados poderiam manejar as alíquotas livremente para cima, evitando desencadear guerras interestaduais, o que ampliou, não na dimensão pretendida, a autonomia federativa. Se aprovada a proposta da CRETAD da incidência do imposto pelo princípio do destino, a autonomia seria

plena. Como optou-se por manter a sistemática do princípio da origem, as restrições tornaram-se inevitáveis.

Não foram incorporadas as sugestões da CRETAD para a criação de um Fundo de Equalização tributária e de um Fundo Social e sequer contemplado um programa de descentralização de encargos. Para melhorar a distribuição do bolo tributário, preferiu-se trilhar o caminho mais fácil de manter e ampliar a participação dos Estados e Municípios nos recursos transferidos provenientes do IR e do IPI. Com isso fragilizou-se o equilíbrio federativo vez que houve uma elevação brutal dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios em detrimento da receita federal.

Optou-se pela preservação do princípio de origem porque uma mudança não atendia aos interesses dos estados produtores - exportadores (principalmente São Paulo e Amazonas). Quanto aos representantes dos estados consumidores, pouco estavam preocupados com esta questão, concentrando na verdade seus esforços para que houvesse exclusão dos estados mais ricos na estrutura de transferência do FPE.

Nenhum entusiasmo despertou o anúncio de que uma alteração dessa estrutura poderia contribuir para uma maior autonomia fiscal dos estados e que, ultrapassadas as dificuldades iniciais de ajustamento da máquina administrativa, os estados deficitários na balança regional de comércio seriam beneficiados. Entre a responsabilidade de administrar o tributo com maior autonomia e o conforto de usufruir de recursos provenientes de transferência, optou-se pela segunda solução. Entre a disposição para enfrentar propostas inovadoras, com aperfeiçoamentos da administração fiscal e a comodidade de continuar convivendo com situações conhecidas, preferiu-se preservar o regime de então. Para os estados produtores não há dúvida de que havia a preferência pela permanência do princípio da origem.

No que se refere à trajetória das propostas sobre a descentralização dos encargos, frente à nova distribuição das receitas, houve uma espécie de inércia quanto ao tema. Os vícios da centralização e as virtudes da descentralização criaram um clima propício à aprovação de propostas de redistribuição de recursos financeiros, sem que fossem definidos os caminhos pelos quais a descentralização de encargos deveria ser conduzida.

E frente à ausência de definições claras a esse respeito, destacou-se o risco que podia surgir dos recursos serem repassados a estados e municípios e serem

absorvidos no custeio administrativo e na realização de empreendimentos de maiores dividendos políticos, em detrimento da consolidação das ações no campo social. O discurso era de que era impossível delimitar competências, tendo em vista a diversidade de situações que caracteriza a Federação brasileira no tocante a capacidade técnica, administrativa e financeira.

Como alternativa, foi proposta a criação de um Programa de Descentralização apoiado por fundo financeiro específico, que deveria assegurar um processo gradual, e não impositivo, de transferência progressiva de responsabilidades. O Programa de Descentralização, tal como proposto, nunca despertou grande entusiasmo. Para diferentes segmentos da burocracia federal, a efetiva descentralização de encargos, acompanhada do repasse definitivo dos recursos financeiros para estados e municípios, representaria a perda de um importante instrumento de exercício de poder. Do outro lado, a impossibilidade de avaliar previamente as conseqüências futuras e a tranquilidade de terem assegurado mais recursos sem imediata absorção de maiores responsabilidades, não estimularam a adesão entusiasta de representantes estaduais e municipais à sugestão.

Outro fator que concorreu para esta realidade foi a questão da impossibilidade de solucionar “naturalmente” o problema da descentralização de atribuições. É que a distribuição dos ganhos de arrecadação entre estados e municípios seria bastante desigual. Devido às diferenças de desenvolvimento e, em grande parte, aos critérios de rateio das transferências, as variações das taxas esperadas de crescimento na arrecadação estadual e municipal eram muito distintas.

Fora isso, dentro da realidade municipal, outros problemas surgiriam para dificultar ainda mais o processo de aprovação deste tema: as dinâmicas econômica e demográfica contribuem para a concentração progressiva da população - e das demandas sociais e urbanas - nas grandes áreas urbanas, levando conseqüentemente a um direcionamento dos recursos em maior volume para estas áreas; e critério de rateio do FPM da época atribuía uma parcela insignificante dos recursos às prefeituras das capitais e distribuía o montante atribuído aos municípios do interior aplicando coeficientes regressivos, em relação ao tamanho populacional. A manutenção desses critérios de distribuição das transferências constitucionais traria grandes dificuldades à transferência para os municípios das responsabilidades

públicas nas áreas de habitação, saneamento, transportes urbanos, saúde e educação. Isso porque os municípios maiores, nos quais as carências nesses setores são mais acentuadas, são aqueles que teriam menores acréscimos de recursos para fazer frente a maiores responsabilidades.

Houve uma reação negativa à proposta de reduzir a competência federal no que diz respeito à cobrança do imposto sobre a produção industrial em prol da cobrança de um imposto especial sobre fumo, bebidas e veículos - "excise tax". Isto abriria campo aos estados para ampliar a cobrança do IVA sobre a produção industrial como um todo. Na avaliação dos estados, os ganhos decorrentes dessa possibilidade seriam menores que a participação de cada um na transferência federal da receita do IPI, principalmente se a percentagem dos Fundos de Participação fosse (como foi) bastante aumentada.

Capítulo 02: Críticas ao sistema vigente atualmente

2.1 Caracterização de Problemas Advindos com a Reforma de 88

Os depoimentos freqüentes por parte dos economistas de que o sistema tributário hoje vigente no Brasil é anacrônico, defeituoso e cheio de vícios estão fundados em vários fatores. O ponto de partida para que seja possível estudá-los deve partir da constituição de 88, bem como as medidas adotadas pelo governo pós-reforma, até os dias atuais.

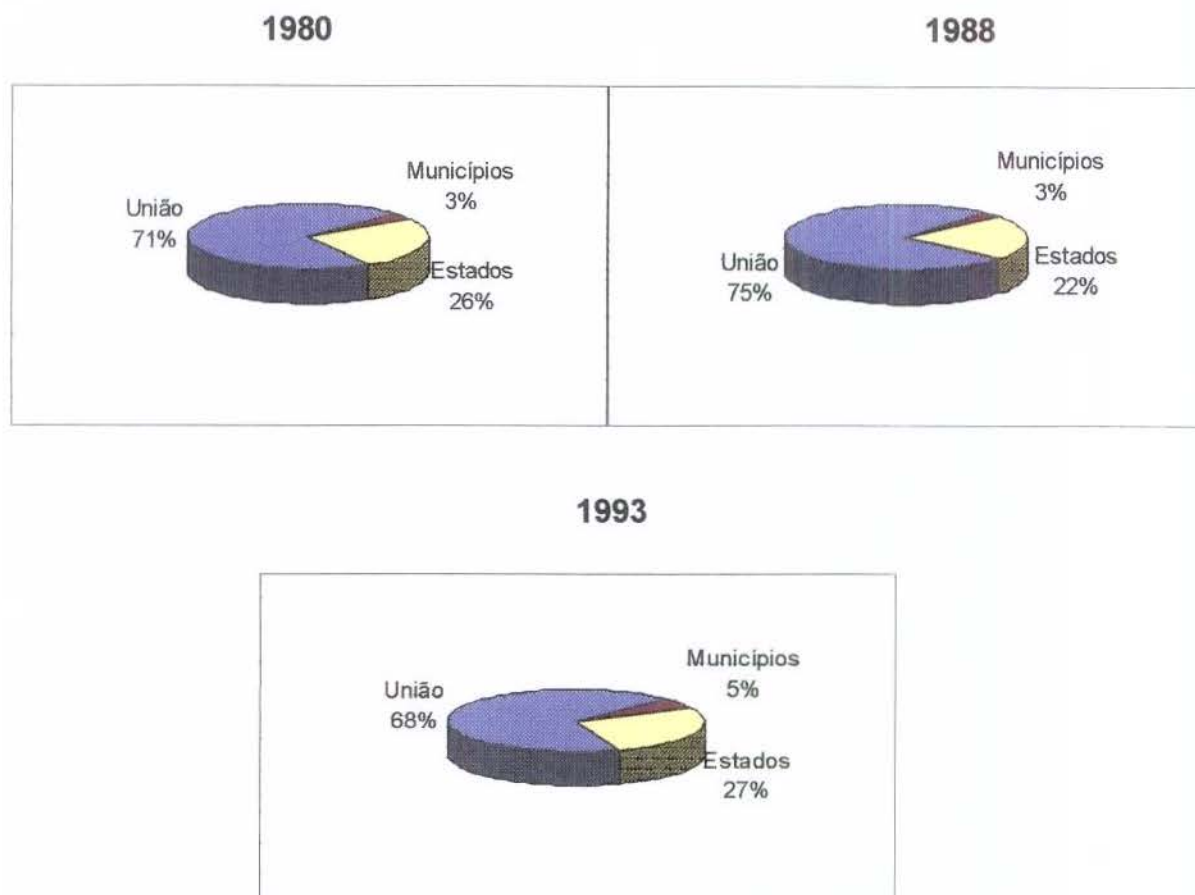
Um dos focos principais dos problemas apontados diz respeito à elevada descentralização dos recursos por que sofreu a União durante os anos 70 e 80, com culminância na Reforma de 88, em resposta à centralização e ao caráter arbitrário das decisões no período militar, sem que houvesse uma correspondente contrapartida em termos de encargos.

"(...) a desorganização resultante de uma reação emocional à centralização e a fragmentação administrativa provocada por mal concebidas reformas na estrutura organizacional da Administração Pública, realizadas a partir de 1985, agravaram velhos problemas, dentre os quais se sobressaem: a pulverização dos recursos, a descoordenação das aplicações, a descontinuidade dos investimentos e a inadequação das fontes de financiamento à natureza das atividades financiadas". (REZENDE – 1995)

Essa desconcentração dos recursos decorreu de duas medidas principais, quais sejam, pela limitação das bases impositivas da União promovida pela reforma de 88 e principalmente pelo aumento constante das transferências mediante Fundos de Participação, que teve seu auge também em 88.

No que tange à primeira medida, o resultado, como era esperado, foi uma mudança na distribuição das receitas entre os três níveis de governo:

Figura 1
RECEITA PRÓPRIA POR ESFERA DE GOVERNO



Fonte: Elaborada a partir de dados do DECNA/IBGE e IBRE/FGV

A União sofreu uma redução significativa da arrecadação, beneficiando Estados e especialmente os Municípios, que em 1993, comparado à 1980 e 1988, tinham quase dobrado o nível de arrecadação própria.

Contudo, foi principalmente o aumento das transferências o fator responsável pela forte desconcentração dos recursos. Os percentuais de transferências vinham sofrendo progressivas ampliações, mas foi em 1988, com a Reforma, que o impacto foi decisivo. Os percentuais de partilha e distribuição das receitas dos tributos de competência do governo federal e estadual para as demais esferas passaram a ser os seguintes:

Tabela 9
PARTILHA E DISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS
SITUAÇÃO PRÉ 1988

Competência	Partilha/Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100,00		
Exportação	100,00		
Renda	67,00	14,00*	17,00
		2,00**	
Territorial Rural			100,00
Produtos Industrializados	67,00	14,00*	17,00
		2,00**	
Operações Financeiras	100,00		
Transportes Rodoviários	30,00	50,00	20,00
Serviços de Comunicações	100,00		
Combust. E Lubrificantes - 1987	44,00	37,30	18,67
-1988	40,00	40,00	20,00
Energia Elétrica	40,00	50,00	10,00
Minerais	10,00	70,00	20,00
Estados			
Circulação de Mercadorias		80,00	20,00
Transmissão de Bens Imóveis		50,00	50,00
Veículos Automotores		50,00	50,00
Municípios			
Predial Urbano			100,00
Serviços de Qualquer Natureza			100,00

Fonte: OLIVEIRA – 1995b

* Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

** Fundo Especial

Tabela 10
PARTILHA E DISTRIBUIÇÃO DOS IMPOSTOS
DEPOIS DA CONSTITUIÇÃO

Competência	Partilha/Distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100,00		
Exportação	100,00		
Renda	53,00	21,50*	22,50**
		3,00***	
Produtos Industrializados	43,00	21,50*	22,50**
		3,00***	
Operações Financeiras	100,00	7,50****	
Propriedade Territorial Rural	50,00		
Grandes Fortunas	100,00		
Estados			
Circulação de Mercadorias e Serviços		75,00	25,00
Transmissão "causa mortis" e doação		100,00	
Veículos Automotores		50,00	50,00
Municípios			
Predial Territorial Urbano			100,00
Trnsmissão "inter vivos"			100,00
Vendas a Varejo de Combustíveis			100,00
Serviços de Qualquer Natureza			100,00

Fonte: OLIVEIRA – 1995b

* Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE)

** Fundo de Participação dos Municípios (FPM)

***NO-NE-CO

**** Fundo de Exportação

Os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados ao FPE e FPM já vinham sofrendo aumentos desde a década de 70, mas foi em 1988 que sofreram importante ampliação, chegando a 21,5% e a 22,5%, respectivamente (Tabela 8). Fora isso, a parcela de recursos transferida pelos Estados aos Municípios também cresceu consideravelmente, decorrente tanto da ampliação da base do principal imposto estadual, o ICMS, quanto do aumento do percentual da arrecadação estadual destinado aos municípios, que passou de 20 para 25% (Tabelas 9 e 10).

Sem dúvida, a CRETAD propôs durante a fase de estudos, que fossem aumentados os percentuais dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Contudo, tal receituário tinha como pano de fundo a distribuição dos encargos entre os três níveis da federação, bem como a diminuição dos Estados e Municípios de importantes fontes de receitas próprias (os primeiros em decorrência da transição proposta ao ICMS para o princípio do destino e aos segundos pela extinção do ISS). O que se verificou, no entanto, foi que tais mudanças não ocorreram, tendo permanecido, entretanto, a proposta de aumento dos percentuais de partilha de recursos. Além disso, foi mantido o critério de partilha vigente até então, que datava de 1967, de forma a beneficiar os Estados e Municípios menos desenvolvidos, em prejuízo das capitais e grandes centros urbanos, onde a demanda por infra estrutura é muito maior atualmente.

Sem dúvidas, o resultado foi um aumento de gastos das administrações locais, mas não daquelas que mais se beneficiaram com a nova configuração do sistema.

“A evolução real das despesas dos três níveis de governo demonstra maior participação das administrações locais. (...) Em nível desagregado, entretanto, não houve correspondência entre a descentralização de receitas e encargos. Os estados e municípios que mais investiram não foram aqueles que se beneficiaram com a reforma tributária, em termos de ganhos de recursos”.(DAIN- 1995a).

Este cenário mostra bem o descompromisso das administrações subnacionais diante da maior autonomia financeira a que passaram a estar submetidos, sem a

contrapartida em termos de redivisão dos encargos. As transferências passaram a representar receita certa, não havendo inclusive necessidade de olvidar esforços maiores na arrecadação das competências próprias.

Este descompasso entre aumento de receitas e aumento dos gastos esteve intimamente relacionado ao critério das transferências adotado em 1988. Na verdade, diante da forte pressão política dos estados menos desenvolvidos bem como da dominância em número dos pequenos municípios, simplesmente manteve-se o critério que vinha sendo utilizado desde 1967, mesmo diante das intensas mudanças das condições populacionais que haviam inspirado a partilha à época.

O critério estabelecia (como estabelece até hoje) que 5% dos recursos seriam transferidos proporcionalmente à superfície de cada entidade participante e 95% proporcionalmente ao coeficiente individual de participação, resultante do produto do fator representativo da população pelo fator representativo do inverso da renda per capita, de cada entidade participante.

“Estes critérios tinham (e tem) uma dimensão redistributiva, representada pela ponderação do inverso da renda per capita, pela população, e no caso dos municípios, pela limitação da distribuição de recursos às capitais, a 10% do total. Os 90% restantes são distribuídos aos demais municípios, por coeficientes segundo faixas populacionais, correspondendo a última faixa a 250.000 habitantes. O objetivo implícito era de fixar a população no interior, desestimulando as migrações para as capitais. Entretanto, como a lógica das migrações não obedece a este determinante, as capitais brasileiras detêm, hoje, cerca de 30% da população do país”. (DAIN – 1995a).

Dessa forma a conjugação do aumento dos percentuais destinados aos Fundos e da manutenção dos critérios de partilha, verificada através da reforma de 88, teve como resultado um aumento do volume de recursos destinados aos Estados e Municípios menos desenvolvidos, que se viram como os maiores beneficiados, e menos comprometidos com a arrecadação dos tributos de competência própria. Já as unidades mais densamente povoadas, onde a demanda por serviços de infraestrutura urbana é maior, tiveram um crescimento dos recursos relativamente menor.

Dado, ainda, que a capacidade de geração de recursos próprios das unidades subnacionais menos desenvolvidas é menor, exatamente em decorrência do seu baixo grau de desenvolvimento, elas se tornaram fortemente dependentes das

transferências governamentais. Neste sentido, a reforma acabou gerando a seguinte contradição: apesar do avanço em direção à autonomia financeira, consolidou-se a dependência política.

Tabela 11
ESTRUTURA DA RECEITA DE ESTADOS, DF E MUNICÍPIOS,
SEGUNDO A ORIGEM GOVERNAMENTAL DA RECEITA
1991

Fonte: DTN/MINFAZ, CONFAZ E ABRASF

Região UF	RECEITA ESTADUAL			RECEITA MUNICIPAL				TOTAL GERAL		
	Própria A	Tr. Fed. B	Soma C=A+B	Própria D	Tr. Fed. E	Tr. Est. F	Soma G=D+E+F	Própria H	Transf. I	Soma J=H+I
AC	9,9	90,1	100,0	9,2	75,0	15,8	100,0	9,8	90,2	100,0
AM	72,9	27,1	100,0	15,8	28,8	55,4	100,0	55,3	44,7	100,0
PA	52,6	47,4	100,0	11,6	54,6	33,8	100,0	38,5	61,5	100,0
AP	10,6	89,4	100,0	7,3	70,8	21,9	100,0	10,2	89,8	100,0
RO	44,2	55,8	100,0	13,7	47,5	38,8	100,0	35,7	64,3	100,0
RR	12,7	87,3	100,0	20,9	57,0	22,2	100,0	14,0	86,0	100,0
TO	21,5	78,5	100,0	0,0	82,2	17,8	100,0	15,7	84,3	100,0
MA	31,9	68,1	100,0	6,7	74,2	19,2	100,0	22,9	77,1	100,0
PI	34,0	66,0	100,0	7,6	72,4	19,9	100,0	24,5	75,5	100,0
CE	55,5	44,5	100,0	13,0	55,7	31,3	100,0	39,7	60,3	100,0
RN	39,8	60,2	100,0	15,0	61,9	23,1	100,0	30,5	69,5	100,0
PB	41,9	58,1	100,0	7,4	69,4	23,1	100,0	28,9	71,1	100,0
PE	64,0	36,0	100,0	18,1	45,5	36,4	100,0	46,9	53,1	100,0
AL	41,7	58,3	100,0	11,0	61,6	27,4	100,0	31,1	68,9	100,0
SE	39,6	60,4	100,0	13,7	53,5	32,8	100,0	32,2	67,8	100,0
BA	68,6	31,4	100,0	14,0	50,0	35,9	100,0	48,4	51,6	100,0
MS	85,0	15,0	100,0	19,3	31,1	49,6	100,0	61,9	38,1	100,0
MT	72,6	27,4	100,0	13,4	42,5	44,1	100,0	51,6	48,4	100,0
GO	81,2	18,8	100,0	16,8	38,8	44,4	100,0	56,6	43,4	100,0
DF	85,0	15,0	100,0	50,8	5,5	43,7	100,0	71,7	28,3	100,0
MG	85,7	14,3	100,0	16,7	39,8	43,5	100,0	58,5	41,5	100,0
ES	80,3	19,7	100,0	22,0	30,6	47,4	100,0	59,3	40,7	100,0
RJ	92,4	7,6	100,0	50,5	8,2	41,3	100,0	74,6	25,4	100,0
SP	95,0	5,0	100,0	36,7	12,3	51,0	100,0	73,1	26,9	100,0
PR	88,6	11,4	100,0	23,5	35,2	41,3	100,0	66,6	33,4	100,0
SC	85,7	14,3	100,0	18,9	36,1	45,0	100,0	59,5	40,5	100,0
RS	87,5	12,5	100,0	16,3	32,0	51,7	100,0	61,7	38,3	100,0
NO	43,7	56,3	100,0	11,7	51,3	37,0	100,0	34,6	65,4	100,0
NE	53,6	46,4	100,0	13,0	56,4	30,6	100,0	38,8	61,2	100,0
CO	80,9	19,1	100,0	22,6	32,0	45,4	100,0	59,3	40,7	100,0
NO+NE+CO	56,9	43,1	100,0	14,9	50,1	34,9	100,0	42,3	57,7	100,0
SE	92,4	7,6	100,0	35,5	17,0	47,6	100,0	70,3	29,7	100,0
SU	87,6	12,4	100,0	19,5	34,0	46,5	100,0	63,2	36,8	100,0
SE+SU	91,2	8,8	100,0	32,0	20,7	47,3	100,0	68,7	31,3	100,0
BRASIL	80,3	19,7	100,0	27,0	29,2	43,7	100,0	60,5	39,5	100,0

Notas: Arrecadação própria: líquida das transferências constitucionais para outros governos; transferências constitucionais de impostos: federais – efetivas; estimadas.

Estimativa preliminar: tributos estaduais (salvo ICMS) e municipais (salvo capitais).

Os resultados da reforma não foram considerados satisfatórios para os defensores dos interesses dos Estados mais desenvolvidos. Coube ao Rio Grande do Sul liderar o movimento de reivindicação por outras compensações. Aproveitando antiga demanda dos estados exportadores por compensações financeiras das

“perdas” devidas a não incidência do ICM na exportação dos produtos industrializados, foi negociada, ainda na fase da comissão temática, a aprovação da proposta contemplando os estados com 10% da receita federal do IPI, a ser distribuído na proporção da participação na exportação de produtos industrializados. Desse montante, 25% teriam que ser entregues pelos estados a seus respectivos municípios.

O FE foi extinto, mas mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, contra os 2% que compunham o fundo) passou a ser destinado a programas de financiamento do setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste (Tabela 8).

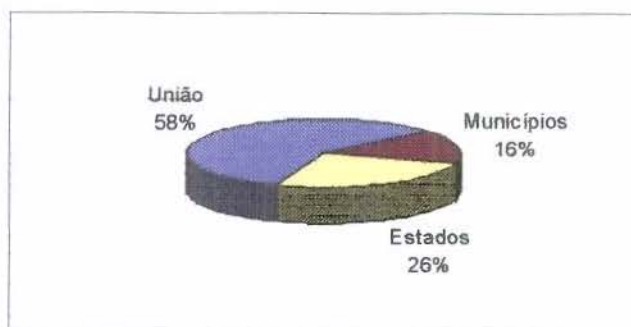
Diante desse conjunto de medidas, a União sofreu uma importante perda de recursos, e, dada a nova configuração das transferências, passou a mostrar desinteresse pela cobrança dos impostos partilhados. Mesmo com o aumento das alíquotas do IR e do IPI, instituído como tentativa de compensar parcialmente a perda de receita, o resultado foi insuficiente.

Em termos percentuais, a divisão da receita disponível entre as três esferas de governo passou a ser a seguinte:

Figura 2
RECEITA DISPONÍVEL POR ESFERA DE GOVERNO



1993



Fonte: Elaborada a partir de dados do DECNA/IBGE e IBRE/FGV

Esses dados vêm reforçar, então, a percepção de que foram os Municípios os maiores beneficiados com a Reforma, em detrimento especialmente do União. Tratou-se do reflexo do caráter singular municipalista assumido pela federação brasileira após a promulgação da Constituição de 1988.

“Nela os municípios foram considerados em pé de igualdade com os estados no que diz respeito aos direitos e deveres ditados pelo regime federativo. As principais consequências desse fato, do ponto de vista do federalismo fiscal, são o largo campo de competência impositiva dos municípios e a instituição de transferências compensatórias federais semelhantes às que beneficiam os estados. A relativa independência dos municípios em relação ao Poder Público estadual, conferida pela posição singular que ocupam no sistema tributário brasileiro é causa de importantes distorções que acentuam os desequilíbrios verticais e horizontais na repartição da receita tributária nacional, tornando mais difícil a negociação de reformas capazes de sedimentar um novo equilíbrio federativo” (REZENDE – 1995)

A União conheceu um aumento da fragilização de suas contas, e tornou-se impotente quer para orientar o processo de crescimento, quer para levar à frente programas indispensáveis para a redução das desigualdades regionais de renda.

“Os constituintes de 1988 esquivaram-se da tarefa de promover mudanças estruturais profundas no sistema fiscal brasileiro, optando pela via mais fácil de atender aos reclames por descentralização fiscal através do aumento exagerado das transferências intergovernamentais. A autonomia financeira pleiteada foi a autonomia para gastar, não a competência para instituir os tributos necessários ao financiamento do gasto. Com exceção do aumento da base de incidência do principal imposto estadual – o ICMS –, que beneficiou os estados mais

industrializados, a receita da grande maioria dos estados e municípios cresceu em função, principalmente, do incremento nas transferências. O corolário dessa atitude foi o afrouxamento do vínculo de co-responsabilidade entre cidadão-contribuinte e o Poder Público estadual e municipal, gerando condições propícias à irresponsabilidade e ao desperdício” (REZENDE – 1995).

Diante da fragilidade das contas públicas federais, que já vinham desde o início da década e que foram ainda mais castigadas com a perda importante da arrecadação, o governo federal passou a adotar sucessivos expedientes em prol de um aumento de receitas, resultando, contudo, na piora da qualidade do sistema.

Entre as principais medidas usadas para esse fim destaca-se o alargamento do campo de incidência das contribuições sociais. Como não estão sujeitas à partilha com as demais esferas subnacionais, foram usadas como a principal alternativa do governo no sentido de aumentar as receitas. Contudo, como têm a base de incidência no faturamento e receitas, incidem de forma cumulativa na produção e serviços, sem que seja possível uma promoção da desoneração.

Outra medida implementada foi a transferência para o Orçamento da União as receitas não-tributárias, como o PIS/PASEP e o FINSOCIAL. Foram criados, ainda, novos tributos, como a Contribuição sobre o Lucro Líquido das empresas (CSLL), que seria usada como nova fonte de financiamento para o sistema de seguridade social, bem como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Promoveu-se ainda uma elevação das alíquotas dos tributos já existentes, como do COFINS, que passou de 0,5% para 2% em 1990, e do IOF, também neste ano.

No que se refere às contribuições sociais, elas vieram a assumir um peso crescente na composição das receitas federais. O resultado do conjunto de medidas tomadas acabou representando um incremento da sua participação de 83,21% da receita tributária bruta da União em 1988 para 125,97% em 1990 e 131,47% em 1992.

Tabela 12

RECEITA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE CARÁTER PÚBLICO

ANOS	REC. TRIB. DA UNIÃO		CONTRIB. SOCIAIS E PUE		(2) / (1) (%)
	Valores em US\$ milhões (1)	Taxa de Cresc. Real Anual (%)	Valores em US\$ milhões (2)	Taxa de Cresc. Real Anual (%)	
1988	32.520	-	27.061	-	83,21
1989	28.917	-11,08	34.046	25,81	117,73
1990	31.945	10,47	40.241	18,20	125,97
1991	28.937	-9,41	35.984	-10,58	124,35
1992	26.462	-8,55	34.789	-3,32	131,47

Fonte: FUNDAP/IESP

(1) Valores a preços médios de 1992, inflacionados pelo IGP-DI/FGV, convertidos em dólar médio de 1992 pela taxa anual de câmbio no valor de Cr\$ 4.516,74.

Mas as medidas direcionadas ao aumento de arrecadação federal não cessaram. Em 1993 houve o reconhecimento da constitucionalidade da COFINS e a elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de 15% para 23%, para as entidades financeiras. A partir de janeiro de 94 deu-se início à cobrança do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira - IPMF. Este imposto gerou uma arrecadação, no ano, de 4,98 bilhões, correspondendo a 7,74% do total arrecadado (fonte: Secretaria da Receita Federal).

Houve ainda, no mesmo ano, uma retomada do fluxo de pagamentos da COFINS por parte de grande número de contribuintes em razão do julgamento de constitucionalidade dessa contribuição. Promoveu-se uma elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do setor financeiro de 23% para 30%, com reflexo na arrecadação a partir de julho/94. O aumento da alíquota decorreu da criação do Fundo Social de Emergência, por intermédio da Emenda Constitucional no. 01 de 1994.

Este Fundo, criado durante um período de significativa instabilidade do ambiente econômico, objetivava neutralizar, em parte, o excesso das vinculações criadas com a Constituição de 1988. Para tanto, 20% dos Fundos de participação dos Estados e Municípios deixaram de estar vinculados à partilha estabelecida na Carta Maior. Apesar do termo "social" ter sido agregado ao nome, o objetivo central nunca esteve na liberação de recursos para aplicações com este fim. A intenção era desvincular uma fração da receita federal para tornar mais flexível a administração

financeira, de forma a ampliar a liberdade para aplicar o dinheiro com maior eficiência, de acordo com as prioridades do período.

Em termos de participação na carga fiscal bruta, o reflexo dessas medidas pode ser verificado através dos seguintes dados:

Tabela 13
CARGA FISCAL BRUTA 1991 – 1997
PARTICIPAÇÃO RELATIVA - %

ANO	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
IPMF	0,00	0,00	0,29	3,63	0,08	0,00	0,00
COFINS	5,48	3,99	5,32	8,47	7,83	7,86	7,60
PIS/PASEP	4,35	4,29	4,53	3,71	3,15	3,27	3,01
CSLL	1,17	2,90	3,06	3,20	3,00	2,84	2,99

Fonte: Secretaria da Receita Federal

A figura das contribuições sociais, que tinha sido criada inicialmente nos anos 60 como forma de ampliação da garantia do sistema de proteção social, passou a ser utilizada após a reforma de 88, então, como esforço principal do Governo Federal em direção a elevação da receita não partilhada, seja através da criação de novas figuras seja através da majoração das alíquotas. Além do mais, tais modalidades de tributos não sofriam corrosão com o processo inflacionário instalado à época no país, vez que a base de cálculo está apoiada no faturamento.

“Essa foi a modalidade escolhida para ampliação da capacidade de financiamento da seguridade social, o que representou um retrocesso ante a sistemática do valor adicionado adotada no Brasil, ainda nos anos 60. A proliferação das incidências sobre o faturamento está no centro da atual desorganização do sistema tributário brasileiro, gerando efeitos perversos sobre a competitividade sistêmica e provocando a desigual tributação de produtos, setores e empresas”. (DAIN – 1995b)

Diante da abertura comercial instaurada a partir do início dos anos 90, essas categorias tributárias assentadas no faturamento, bem o IOF e o ISS, mantidos pela reforma de 88, passaram a representar uma importante perda de competitividade dos produtos e serviços nacionais (que à época em que a economia era fechada não se reconhecia).

O sistema tributário hoje comporta cinco tributos cumulativos, incidentes em cascata, que penalizam a produção do país e não oneram o produto importado. Enquanto um produto da indústria brasileira chega à prateleira para o consumidor carregado de COFINS, PIS, CPMF, IOF e ISS, o mesmo produto estrangeiro é posto no supermercado livre desses impostos. Isso representa uma barreira alfandegária “às avessas” (PANZARINI - 1998).

No que tange às exportações, apesar da Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) ter representado um grande avanço no sentido de desonerar os produtos industrializados e semifaturados destinados à exportação dos impostos que recaem sobre valor adicionado, não conseguiu desonerá-los das contribuições sociais. Como estas recaem sobre o faturamento e não sobre valor agregado, torna-se impossível efetuar o ressarcimento aos exportadores através das operações de débito e crédito fiscais. Quanto ao IOF, ele recai de forma cumulativa, se sobrepondo nas sucessivas as transações financeiras relacionadas a operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários, sem que haja um mecanismo de compensação. Já o ISS, tendo os serviços em geral - principalmente os produtivos - ficado fora do campo de incidência do ICMS, incide sobre os mesmos em toda a cadeia produtiva (inclusive das operações intermediárias), sem qualquer compensação, de forma a entrar inclusive no momento do cálculo do ICMS e do IPI.

A conclusão é a de que existe uma oneração claramente cumulativa de toda a cadeia de produção e circulação de mercadorias nacional, de forma a causar uma perda de competitividade dos produtos tanto interna quanto externamente.

Contudo, estes não são os únicos problemas apontados no sistema tributário vigente. Existem ainda distorções de várias ordens nos IVAs brasileiros.

A primeira delas decorreu do agravamento do processo inflacionário brasileiro conhecido na segunda metade dos anos 80. Os elevados níveis de inflação cercaram de vulnerabilidade a atualização do imposto devido, dados os diferenciais de tempo entre a produção e a apuração do saldo a pagar na sistemática de débitos e créditos, típica dos IVAs. O movimento defensivo do erário público contra este cenário foi no sentido de aperfeiçoar o sistema de indexação da receita, concentrando o IPI e o ICMS em poucos produtos. Isto acabou transformando a tributação geral e plurifásica em tributação sobre produtos, monofásica, próxima aos antigos impostos seletivos. Além disso, os créditos a que as empresas tinham direito

não eram indexados nem monetizados, de forma que a tributação incidia como se cumulativa fosse.

Uma segunda ordem geradora de distorções é o fato do Brasil ser o único país do mundo onde convivem dois IVAs. A introdução do IPI (federal) e do ICMS (estadual) no padrão internacional de preferência pelos impostos gerais sobre o consumo, centrados na sistemática do valor adicionado, implicou numa duplicação da tributação sobre praticamente a mesma base. Em sendo impostos de competências reservadas a entes federativos diferentes, não é possível haver a compensação da dupla tributação através de mecanismos de créditos-débitos fiscais.

Outro problema, relacionado estritamente ao ICMS, surge da atual forma de cobrança e partilha da arrecadação deste nas transações interestaduais. Por razões de administração da arrecadação nas relações interestaduais e da própria partilha do produto dessa arrecadação (mediante um critério misto – origem e destino), foram adotadas alíquotas diferenciais entre os estados para a cobrança do ICMS (princípio da origem). Teoricamente, a necessidade de unanimidade de votos dos estados dentro do Confaz para a concessão de reduções e isenções do ICMS limitariam as possibilidades de uso de alíquotas para promover benefícios fiscais. Porém, como tem sido demonstrado por episódios recentes da acirrada disputa interestadual pela atração de novos investimentos, alguns estados burlam essas exigências através da concessão de alguns incentivos transvestidos de estímulos financeiros, os quais não passam pelo Confaz. É o caso dos financiamentos do ICMS, sem correção monetária e a prazos longos, que reduzem o valor a pagar muitas vezes a zero, dependendo da conjuntura inflacionária.

O ICMS figura no sistema como inadequado enquanto imposto de competência estadual. Há situações em que, nas operações interestaduais, ele transcende as fronteiras geográficas do estado contribuinte, promovendo transferências indesejadas de recursos entre as unidades da federação. Isto ocorre sempre que o imposto não incide sobre a operação seguinte à interestadual. E, atualmente, isto vem ocorrendo com freqüência em decorrência da desoneração das exportações instituída pela Lei Kandir. Quando o imposto cobrado nas transações interestaduais pertence, no todo ou em parte, ao estado de origem, a unidade da federação que, por exemplo, exporta para o exterior é penalizada, pois concede o

crédito de um tributo que ela não arrecadou (vez que as exportações são isentas). Provoca-se, com isso, uma injusta transferência de recursos seus para o estado produtor da mercadoria adquirida pelo exportador.

Além disso, a competência estadual desse imposto faz com que cada Estado brasileiro tenha a sua legislação própria, acarretando, atualmente, a existência de 27 administrações tributárias (levando o contribuinte muitas vezes a ter que enfrentar 27 fiscos). Isto gera grande complexidade ao sistema, bem como um alto custo tanto para os contribuintes (aqueles que circulam mercadorias e serviços para outros Estados têm que estar inscritos nos cadastros das respectivas esferas subnacionais) quanto para as administrações tributárias (que têm que fiscalizá-los). Mais adequado seria, portanto, que se esse imposto fosse de competência da União.

Quanto ao IPI, a estrutura atual de alíquotas associada à vedação à utilização dos créditos de imposto incidente sobre insumos – nos casos em que a alíquota aplicável ao produto é igual a zero – provoca desproteção ao produto nacional vis à vis o importado.

Não obstante todos estes problemas, há ainda um outro relacionado ao desequilíbrio na composição da carga tributária atual. Ela está fundamentalmente assentada nos impostos indiretos, notadamente nas contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, enquanto a renda mantém baixa participação (exatamente ao contrário do que ocorre nos países mais desenvolvidos, onde existe uma melhor distribuição de renda):

Tabela 14
COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA
BRASIL – 1994

	% do PIB	% do Total
IMPOSTOS DIRETOS	5,2	18,2
RENDA	4,7	16,4
PATRIMÔNIO	0,5	1,8
IMPOSTOS INDIRETOS	16,0	55,8
CONSUMO	15,1	52,7
COMÉRCIO EXTERIOR	0,5	1,7
TAXAS	0,4	1,4
COMNTRB. S/ SALÁRIOS	7,2	25,1
NÃO IDENTIFICADOS	0,3	0,9
TOTAL	28,7	100,0

FONTE: Secretaria da fazenda do Estado de São Paulo

Não é dado ênfase, portanto, ao caráter pessoal no momento da tributação, mesmo sendo este um dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional. Os impostos indiretos são os que menos conseguem manter uma ligação estreita entre o que é tributado e a situação da pessoa. Quando a doutrina tributária faz a classificação dos impostos em diretos e indiretos, os primeiros são os que o legislador definiu o contribuinte, quem efetivamente vai pagar o imposto. No caso dos indiretos, o legislador, ao definir a figura do contribuinte, sabe de antemão que este transferirá o encargo financeiro a outrem. Ou seja o contribuinte de direito, previsto na lei, passará o encargo ao contribuinte de fato, verdadeiro pagador.

A opção pela adoção preponderante deste tipo de imposto levou o sistema a tornar-se perverso, vez que deixou de aplicar o princípio da capacidade contributiva do indivíduo. A consequência foi a regressividade do sistema, em que os que podem menos pagam mais, ultrapassando o limite da capacidade econômica, e assim impossibilitando a promoção da justiça social.

Estes são então os principais problemas do sistema tributário brasileiro atual, que fazem, segundo Sulamis Dain, com que os agentes econômicos e sociais acreditem que a carga tributária é excessiva embora no agregado ela seja baixa.

2.2 Paralelo com os demais países

Muitos desses problemas do sistema ora apontados foram identificados pelos agentes econômicos logo após a implementação do novo arranjo tributário. Contudo, com o aumento continuado da abertura comercial promovida a partir dos anos 90 e com a implementação do Plano Real, as consequências das deficiências passaram a ser ainda mais sentidas tanto pelos empresários quanto pelo governo federal.

A partir do Plano Real, introduzido em 1º de março de 1994, a economia brasileira conheceu uma notável e sustentada redução da inflação, que passou de mais de uma taxa anual de 2.500% em 1993 para cerca de 3% em setembro de 1998 (nível este baixo para os padrões brasileiros). Mediante tal estímulo, bem como àquele representado pela abertura do país aos investimentos estrangeiros, a economia voltou a crescer.

Apesar desse êxito no âmbito da estabilização macroeconômica, as Finanças do Setor Público Não - Financeiro (SPNF) permaneceram como fonte de

preocupação. Com a estabilidade da economia, ficaram claras as distorções e problemas por que passavam as contas públicas. Antes do Plano Real, o desequilíbrio fiscal ex-ante era transformado em equilíbrio ex-post devido à inflação crescente, num contexto de receitas indexadas e despesas nominais apenas parcialmente indexadas. A estabilidade trouxe consigo o fim do mecanismo de ajuste, que mascarava os sérios problemas estruturais do setor público como um todo, incluindo o sistema tributário.

A debilidade das finanças públicas manifestou-se em significativa deterioração do saldo primário do setor público consolidado (administrações federal, estadual e municipal; Previdência Social; Banco Central e as empresas estatais federais, estaduais e municipais), a qual, em combinação com as altas taxas de juros mantidas em prol de uma atração do capital estrangeiro, contribuiu para manter substanciais déficits gerais do setor público (da ordem de 5 a 7% do PIB) nos últimos anos.

Tal situação sugeriu então um ponto importante de vulnerabilidade do plano de estabilização, de tal forma que o governo passou a envidar todos os esforços no sentido de implementar uma série de reformas estruturais, entre elas a tributária.

No que tange especificamente à Reforma Tributária, tendo em vista não somente a manutenção da estabilidade mas também o movimento de globalização - e a inserção do Brasil neste processo - , as necessidades de reformulação do sistema tributário nacional deixam de aparecer como medidas isoladas. A reforma precisa, atualmente, estar em consonância com o padrão tributário internacional recente, sem deixar, obviamente, de respeitar a especificidade da estrutura econômica e social brasileira. Torna-se imperioso, portanto, selecionar bases de tributação que possam gerar recursos e, ao mesmo tempo, atenuar as desigualdades na incidência tributária, no plano interpessoal, entre setores de atividade e entre empresas, bem como assegurar a inserção do país nas relações econômicas internacionais.

Neste sentido, uma aproximação do sistema nacional com o internacional se justifica tanto no que se refere à técnica tributária quanto ao projeto de abertura e aquisição de competitividade, os quais requerem a correção das distorções no campo da tributação.

Segundo Sulamis Dain, uma análise comparada do sistema tributário brasileiro atual com a experiência internacional “justifica-se por não haver lugar no mundo contemporâneo para ‘autoctonismos’ tributários, requerendo-se ao contrário, uma crescente convergência entre os sistemas, em função da maior dependência e integração econômica” (DAIN – 1995b).

No que se refere ao Brasil, os ensinamentos são de dupla natureza. Primeiro recomendam a aproximação aos padrões tributários do mundo desenvolvido, notadamente os europeus, negando a possibilidade de criação de sistemas tributários aberrantes, como, por exemplo, o que se inspira na adoção de um imposto único ou o crescente uso de impostos em cascata, tendo por base o faturamento. Segundo, do ponto de vista da integração latino-americana, reforçam a necessidade de a harmonização tributária entre os países da área. Além disso, a estratégia recomendada é a da multilateralidade e, com ela, a interdependência entre sistemas tributários.

Um primeiro paralelo importante a ser feito entre o Brasil e os Países Europeus se refere à participação da carga tributária em relação ao PIB, a sua composição e evolução recente.

Tomando por base a reforma de 88 é possível verificar o seguinte movimento da carga tributária bruta e líquida brasileira:

Tabela 15

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA			TRANSF.	CARGA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA	CONSUMO DO GOVERNO					POUPANÇA DO GOVERNO
	TRIBUTOS INDIRETOS	TRIBUTOS DIRETOS	TOTAL			GOVERNO CENTRAL	ESTADOS E MUNICÍPIOS	TOTAL	SENSE SERVIÇOS	TOTAL	
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)			(6)	(7)	(8)=(6)+(7)	(9)	(10)=(8)+(9)	
1984	11,57	12,64	24,21	14,47	9,74	2,62	3,66	6,28	2,92	9,20	0,54
1985	11,17	12,64	23,81	13,38	10,43	3,24	4,10	7,34	3,09	10,43	0,00
1986	13,03	13,47	26,50	12,54	13,96	2,52	5,11	7,63	3,53	11,16	2,80
1987	12,04	12,22	24,26	12,02	12,24	2,90	5,17	8,07	4,56	12,63	-0,39
1988	11,62	11,74	23,36	12,50	10,86	3,44	5,01	8,45	5,00	13,45	-2,59
1989	11,65	12,09	23,74	13,97	9,77	4,47	6,04	10,51	4,98	15,49	-5,72
1990	16,77	12,79	29,56	12,20	17,36	3,89	7,37	11,26	5,55	16,81	0,55
1991	14,81	10,80	25,61	12,51	13,10	2,57	6,24	8,81	5,75	14,56	-1,60
1992	14,23	11,80	26,03	14,88	11,15	2,39	6,41	8,80	5,65	14,45	-3,30
1993	13,77	12,11	25,88	13,80	12,08	2,60	6,42	9,02	7,24	16,26	-4,18
1994	15,56	12,37	27,93	14,63	13,30	2,76	6,51	9,27	6,70	15,97	-2,67
1995	15,61	12,12	27,73	17,18	10,55	3,09	7,57	10,56	6,13	16,79	-6,24

Fonte: IBGE e BACEN/DEPEC
Elaboração: Silvio Rodrigues Alves

É possível observar através dos dados que em 1988/89 a carga tributária bruta sofreu uma importante redução em relação aos anos imediatamente anteriores. Tratou-se na verdade dos efeitos da natural dificuldade de transição para

um novo sistema tributário bem como da vigorosa aceleração da inflação ocorrida na época. Após estes episódios, contudo, a carga tributária superou os níveis alcançados nas décadas anteriores, que dificilmente ultrapassavam os 25%.

O nível anormalmente alto observado em 1990 (29,6%) pode ser explicado pelas medidas excepcionais e de curta duração adotadas durante o Plano Collor, que possibilitaram um aumento temporário da receita federal e que, pelo seu impacto sobre o nível da inflação, que permitiram melhor desempenho da arrecadação nas três esferas de governo, via redução do efeito Tanzi. Entre as medidas destacam-se a tributação pelo IOF de todos os ativos financeiros que haviam sido retidos, de forma que a arrecadação deste imposto passasse de 0,15% em 1989 para 1,30% do PIB em 1990; a permissão para pagamento de tributos atrasados com os cruzados novos retidos, o que induziu a um grande número de contribuintes a acertar suas contas com o Fisco; o fim do anonimato, inclusive dos títulos ao portador, representando a possibilidade de redução virtual da economia informal, ampliando a receita dos três níveis de governo; e o corte nos incentivos dos impostos de renda, produtos industrializados e importação, assim como a suspensão temporária dos incentivos regionais, à exportação e à agricultura.

Após esgotados os efeitos delas, a carga manteve-se próxima à média dos 26%, chegando em 1994 e em 1995 a 27,9 e 27,7% do PIB, respectivamente, níveis estes nunca atingidos, com exceção apenas do ano de 1990. Este aumento teve como principal respaldo a figura das contribuições sociais, que levaram a uma importante queda da qualidade do sistema, bem como a implementação do Plano Real em julho 1994. Este último promoveu a contenção da inflação em níveis baixos para os padrões brasileiros e um conseqüente um surto de crescimento da economia.

A carga tributária líquida sofreu o mesmo movimento, ficando, contudo, no patamar próximo entre 10 e 11% em 1995, em decorrência do volume das transferências.

Apesar do aumento verificado nos últimos anos, quando se faz um paralelo entre os níveis atuais da carga tributária brasileira e os da OCDE, verifica-se que a primeira apresenta-se baixa e estável.

Nos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento - OCDE, sobretudo nos europeus, houve uma acelerada elevação da carga tributária, para

fazer face tanto à elevação dos gastos sociais como às necessidades de financiamento decorrentes dos déficits e das dívidas do setor público. Neste sentido, a carga tributária passou de 30% para 38,8% do PIB, entre 1970 e 1990, e para os países que fazem parte da OCDE e CEE, de 31% para 40,8% do PIB no mesmo período. Já o Brasil teve de lançar mão principalmente da figura das contribuições sociais para conseguir ao menos manter os níveis de arrecadação dos anos 70-73.

Tabela 16
RECEITA FISCAL
1965-1990

PAISES	1965	1970	1975	1980	1985	1990
Austrália	23,2	24,2	27,6	28,5	30,0	30,8
Áustria	34,7	35,7	38,6	41,2	43,1	41,6
Bélgica	31,2	35,7	41,8	44,4	47,6	44,9
Canadá	25,4	31,3	32,4	31,6	33,1	37,1
Dinamarca	29,9	40,4	41,4	45,5	49,0	48,6
Finlândia	29,5	31,4	35,1	33,0	37,0	38,0
França	34,5	35,1	36,9	41,7	44,5	43,7
Alemanha	31,6	32,9	36,0	38,2	38,1	37,7
Grécia	22,0	25,3	25,5	29,4	35,1	36,5
Islândia	27,8	28,5	31,4	30,4	28,8	32,6
Irlanda	26,0	31,2	31,5	34,0	38,0	37,2
Itália	25,5	26,1	26,2	30,2	34,4	39,1
Japão	18,3	19,7	20,9	25,4	27,6	31,3
Luxemburgo	30,6	30,9	42,8	46,0	50,1	50,3
Países Baixos	33,2	37,6	43,7	45,8	44,9	45,2
Nova Zelândia	24,7	27,4	31,3	33,1	34,1	38,2
Noruega	33,3	39,3	44,9	47,1	47,6	46,3
Portugal	18,4	23,1	24,7	28,7	31,6	34,6
Espanha	14,3	16,7	19,4	23,8	28,8	34,4
Suécia	35,2	40,0	43,6	49,1	50,4	56,9
Suíça	20,7	23,8	29,6	30,8	32,0	31,7
Turquia	15,0	17,7	20,7	21,7	19,7	27,8
Reino Unido	30,4	36,9	35,5	35,3	37,9	36,7
Estados Unidos	25,9	29,2	29,0	29,5	29,2	29,9
COCDE Total	26,7	30,0	32,9	35,2	37,2	38,8
OCDE Europa	27,6	31,0	34,2	36,6	38,9	40,2
CEE	27,3	31,0	33,8	36,9	40,0	40,8
BRASIL	21,8	26,0	25,2	24,7	22,5	25,0 (*)

Fonte: OCDE e Contas Nacionais do Brasil (FGV/IBRE/CEF até 1987 e FIBGE/DECNA a partir de 1988)
(*) Média 1989-91

Observando a evolução das cargas tributárias, é possível verificar que os mesmos países hegemônicos que construíram o receituário conservador, no final da

década de 70 (EUA com Reagan e Inglaterra com Thatcher), propondo uma minimização do Estado na economia (o excesso de tributação era visto como prejudicial a atividade econômica), vieram, com o passar dos anos, a praticar políticas no sentido exatamente contrário.

No que tange ao Brasil e ao fato do mesmo ter permanecido com níveis baixos de arrecadação, não se pode concluir que esteve preso àquele receituário. O que houve foi que a carga tributária brasileira sofreu terríveis efeitos da corrosão inflacionária, que chegou a patamares altíssimos na década de 80.

Na verdade, a obtenção de ganhos de arrecadação permaneceu sempre como foco da política fiscal a partir dos anos 80, induzindo inclusive a elevação de alíquotas, a concentração de esforços fiscais em fontes de receitas não-partilhadas e, ainda, a adoção de expedientes emergenciais (antecipações, congelamento da tabela de descontos, atraso no repasse a outras esferas, instituição de receitas de caráter transitório, de impacto 'once for all' sobre a carga tributária, etc.). Essas medidas contudo acabaram retirando grande parte dos aspectos positivos do sistema, seja pela desoneração imperfeita dos produtos e serviços, pela incidência de tributos em cascata ou pela tributação em bases estreitas, elevando excessivamente a carga microeconômica dos impostos.

Diante dessa realidade, aliada à recessão por que vem passando o país, à precariedade dos serviços públicos (saúde, educação, lazer, segurança) oferecidos, bem como o nível e a distribuição de renda, ao governo brasileiro não restaram argumentos plausíveis no sentido de extrair de forma contínua da sociedade um financiamento compulsório para suas ações superior a 1/3 do PIB nacional. Ao aumento de alíquotas nominais, implementados no final de 1998, se contrapôs uma série de oposições, questionamentos jurídicos, bem como um crescimento da informalização e provavelmente da sonegação.

É, portanto, impraticável promover uma aproximação imediata dos níveis da carga bruta brasileira e da européia. A alternativa restante ao governo seria, então, ao menos tentar manter a carga tributária próxima ao nível máximo de tolerância, de forma a possibilitar um resgate da dívida social, de investimentos em infra estrutura voltada para o crescimento, bem como manter as despesas da estrutura administrativa do setor público.

Um segundo aspecto a ser comparado entre o Brasil e os países europeus diz respeito à tributação indireta. É nela que se concentram hoje no Brasil os principais problemas em termos de ineficiência e complexidade do sistema.

“A arrecadação sobre o valor adicionado, no Brasil, vem se concentrando em poucos bens e serviços, em virtude de facilidades administrativas e também, mais uma vez, como reação defensiva do Fisco às circunstâncias inflacionárias. A solução adotada para o gerenciamento do processo de arrecadação desses tributos tem afastado o sistema brasileiro das tendências internacionais de tributação do consumo, que privilegiam os impostos gerais, plurifásicos, aproximando-o de um sistema de tributação específico sobre produtos, monofásico, nos moldes das “excise tax”, cada vez menos relevantes no cenário da OCDE”. (QUADROS – 1995)

São as distorções existentes principalmente no campo da tributação indireta que provocam a percepção nos contribuintes de que a carga tributária brasileira é alta e heterogênea quando, na realidade, uma análise comparada revela que a carga se apresenta baixa e estável em relação aos valores e à evolução observada na OCDE.

No Brasil dentre os tributos que oneram o consumo destacam-se o ICMS e o IPI (dois impostos incidentes sobre o valor adicionado, de competência estadual e federal, respectivamente, que recaem sobre praticamente a mesma base), o ISS (imposto monofásico, incidente sobre todas as etapas, inclusive as intermediárias, da cadeia de produção e circulação, possibilitando a ocorrência de tributação cumulativa), o II e o IOF (que deveriam ter caráter extrafiscal mas têm sido usados como importantes geradores de receita), a COFINS, CSLL e o PIS/PASEP (contribuições sociais com base de incidência no faturamento, possuindo portanto mecanismo “natural” de indexação ante o processo inflacionário).

Já na Europa, o consumo é tributado por um só IVA, amplo, de competência federal, incidente sobre toda a cadeia de produção e circulação, sem recair sobre os produtos de forma cumulativa, sem onerar as exportações e obedecendo ao princípio da essencialidade dos bens; e por “excise tax”, incidentes sobre alguns produtos específicos de consumo final. E nem por isso o resultado da tributação total sobre as vendas na Comunidade Econômica Européia é menor que os valores observados para o mercado interno brasileiro.

“Considerando apenas os tributos sobre valor adicionado, a receita gerada (no Brasil) também não é muito distinta dos valores médios da CEE. A carga tributária do IPI e ICMS variou de 9,5% do PIB em 1990 a 7,6% do PIB m 1993, contra uma carga tributária do IVA de 7,3% do PIB para a média da CEE em 1990. Só que no Brasil a tributação sobre bens e serviços é complementada por uma série de tributos sobre transações financeiras e vendas / faturamento em geral (FINSOCIAL, COFINS, PIS, IOF e IPMF em 1994), com características de incidência em ‘cascata’, forma de tributação praticamente inexistente na CEE ” (QUADROS - 1995).

Não bastasse isso, o peso da tributação sobre bens e serviços na composição da carga tributária global é muito superior no Brasil relativamente ao que se verifica para a média dos países europeus. A carga tributária sobre bens e serviços foi de 10,9% do PIB para o Brasil em 1989/1991 e de 12,8% do PIB para a média dos países europeus em 1990. Esses valores representam, respectivamente, uma participação na composição da carga tributária global de 43,8% para o Brasil e de 31,9% para a média da CEE.

Tabela 17
COMPARAÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA DO BRASIL
E DOS PAÍSES DA CEE

	Renda, Lucros e Propriedade	Contribuições Sociais	Bens e Serviços	Outros	Total
BRASIL (*)					
Em percentagem do PIB	5,6	8,4	10,9	0,1	25,0
Em percentagem da Receita Total	22,4	33,8	43,8	0,0	100,0
CEE (**)					
Em percentagem do PIB	16,0	11,5	12,8	0,5	40,8
Em percentagem da Receita Total	38,5	28,4	31,9	1,2	100,0

Fonte: OCDE
(*) Média 1989/91
(**) Ano de 1990

Como se pode perceber, dominam hoje, no cenário da OCDE, os impostos sobre rendimentos e lucros, os impostos gerais sobre o consumo e as contribuições sociais, havendo um grande equilíbrio entre as participações das principais bases na receita tributária total. Os impostos sobre lucros e rendimentos, em 1990, representaram 33,9%, sobre o consumo 31,9% e as contribuições sociais 28,4%.

Este cenário contrasta com o brasileiro tanto no que se refere à evolução quanto à composição dos principais tributos. Entre 1970 e 1990 cresceram principalmente as contribuições sociais baseadas no faturamento, bem como outros impostos indiretos da mesma natureza, desequilibrando a atual estrutura tributária brasileira. Comparando, há um excesso na participação dos tributos indiretos e das contribuições sociais. Como já foi salientado anteriormente, tratou-se de uma tentativa de recentralizar a receita no governo federal, mediante contribuições sociais não partilhadas, bem como de minimizar os efeitos da inflação na arrecadação, que são menores nos impostos incidentes sobre o faturamento.

Retomando a questão do movimento brasileiro em direção à integração latino-americana, não há de se olvidar que qualquer reforma tributária no Brasil deverá obrigatoriamente ter em vista o MERCOSUL.

O MERCOSUL encontra-se regulado pelo Tratado de Assunção, de 1991, e pelo Protocolo de Ouro Preto, de 1994, assinados e ratificados pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. Posteriormente tornaram-se Estados associados a Bolívia e o Chile, e mais recentemente, a Comunidade Andina, formada pelo Peru, Equador, Colômbia e Venezuela. Tal expansão atinge aos objetivos estratégicos do governo brasileiro, e também dos demais países sul-americanos, no sentido de formatar um mercado comum livre das pretensões hegemônicas dos EUA.

Diante desta construção político – institucional, exigências relacionadas à questão da harmonização legislativa se impõem, não somente para um tratamento equitativo entre pessoas físicas e jurídicas dos países-membros do bloco, mas também para evitar uma série de distorções empresariais e até fraude. Quanto à questão específica tributária, a harmonização poderá permitir maior fluidez nos fluxos de livre-comércio, sem distorções artificiais e com plena identificação de comportamentos anômalos e sua capitulação como ilegais.

Neste particular, é muito válida a experiência da União Européia com o Imposto sobre o Valor Agregado, o IVA, que vem há muitos anos, e pode muito bem ser aproveitada. A Europa harmonizou a tributação sobre bens e serviços adotando um IVA amplo, com alíquotas aproximadas entre os países membros, complementado por imposto seletivo sobre alguns produtos específicos.

Esta parece ser o sentido tomado pela discussão a respeito da reforma brasileira. Além do mais, no caso do MERCOSUL, todos os países já adotaram o IVA como forma dominante de tributação indireta.

Contudo, diferenças permanecerão, sem dúvidas, entre o sistema adotado pelo Brasil e os demais países integrantes do mercado comum. Neste sentido, a solução para as distorções possíveis de serem geradas pelos impostos internos em mercados em integração já está inscrita no art. 7º do Tratado de Assunção, através da imposição do princípio da “não – discriminação”. A orientação é de que se evite que um determinado bem, vendido num país – membro, suporte uma carga tributária diferente pelo fato de ser originário de outro Estado – parte.

Como as cargas tributárias entre, por exemplo, Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai são bastante diferentes (23,2%, 22,5%, 30,2% e 13,3%, respectivamente, em 1991, segundo a Comissão de Aspectos Tributários do MERCOSUL) , a discussão provavelmente será estendida ao longo da implementação do mercado comum. Contudo, dado que a necessidade de Reforma Tributária no Brasil é imediata, esta não poderá aguardar a solução das diversidades nacionais para que seja devidamente aprovada e implementada.

Capítulo 03 – As Atuais Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional

Segundo Alcides Jorge da Costa , em TEMAS PARA O PROJETO DE REFORMA, “nenhuma reforma tributária se faz sem o estabelecimento prévio de certas diretrizes”. “Um sistema tributário está em reforma quase contínua uma vez que, neste campo, a produção de normas é bastante intensa. (...) Esta (Reforma Tributária) diz sempre respeito às próprias bases do sistema tributário, contidas na Constituição. É, pois, de uma reforma do sistema tributário constitucional que se fala quando se menciona a reforma Tributária”. (COSTA – 1986).

O ponto de referência do debate atual sobre a necessidade de reforma do sistema é a Constituição de 88. Ela representou a culminância do movimento em direção à retomada da autonomia dos governos subnacionais, que teve início no final dos anos 70, mas trouxe consigo, entretanto, um conjunto de novos problemas. Eles vão se colocar nos dez anos seguintes à Constituição, resultando em um sem número de propostas de reforma tributária.

As insatisfações acerca do resultado da reforma de 88 surgiram a partir dos primeiros anos de sua implementação. Já no “início dos anos 90, notadamente após o fracasso do Plano Collor I, consolidou a percepção de que mudanças do aparato fiscal, realizadas durante toda a década anterior, não haviam conseguido estabelecer um regime estável para as contas públicas. A noção de que o problema fiscal tinha contornos estruturais e não poderia depender de soluções episódicas passou a irradiar a perspectiva de que novas alterações ocorreriam. De fato, o conjunto dos agentes econômicos passou a ter a sensação de que não seriam cortes de gastos ou aumentos de alíquotas que poderiam contornar a crise. A idéia de reforma do sistema passou a se sobrepor às tentativas de ajuste” (BIASOTTO & CAVALCANTI - Mimeo).

A resposta à percepção dos agentes econômicos e sociais da necessidade de haver uma reforma do sistema se materializou, então, em aproximadamente 60 propostas, que surgiam dos mais diferentes focos, desde instituições representativas de interesses de categorias até mesmo de deputados, cada uma, portanto, com um enfoque particular.

Entre elas é possível citar as seguintes: Proposta da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP, Proposta do Plano de Estabilização com Crescimento - PEC, Proposta da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - FIEPE, Proposta da Comissão Executiva de Reforma Fiscal - CERF, Proposta da Força Sindical, Proposta do Deputado José Serra, Proposta do Deputado Luis Carlos Hauly, Proposta do Deputado Roberto Freire - PEC 48-A, Substitutivo Benito Gama e a Emenda Constitucional n.3, Proposta do Imposto Único sobre Transações do Prof. Marcos Cintra e do Dep. Flávio Rocha, Proposta do Deputado Luís Roberto Ponte, e outras.

Fazendo um apanhado crítico, as principais tendências observadas nestas propostas referiam-se principalmente a duas linhas de reformulação quanto aos impostos. A primeira dizia respeito aos impostos indiretos, notadamente sobre o valor agregado (IVA), com variantes para sua substituição, e a segunda referia-se às contribuições tributárias, mobilizadas ao financiamento da Seguridade Social e, marginalmente à folha de salários. Tratavam de forma menos freqüente da tributação direta (renda e patrimônio) e deixavam implícito, normalmente, o impacto federalista das propostas, no sentido de garantir mínimos através de equalização fiscal, preocupando-se com a questão dos encargos, nunca solucionada mas por todos mencionada e defendida na vertente de sua explicitação rígida e homogênea por esfera de governo.

Todas as propostas propugnavam a simplificação do sistema tributário, trazendo consigo redução da carga tributária, em alguns casos bastante radical. Várias, implicitamente destruíam as bases de financiamento da Seguridade bem como os sistemas de incentivos fiscais. Muitas encontravam nos impostos não declaratórios soluções para a evasão fiscal. A maioria despreocupava-se com a harmonização tributária entre o Brasil e as demais economias, afastando o Brasil de um padrão internacional de tributação já implementado em 60. Muitas das propostas representavam forças políticas expressivas ou tinham destaque para programas relevantes (Seguridade Social) ou para as finanças estaduais, notadamente do governo do Estado de São Paulo.

Todavia, essas propostas tiveram pouco ou nenhum alcance à época em que foram colocadas. Tratavam-se de uma multiplicidade de soluções desconstruídas, sem pontos comuns (ou muito poucos) nos diagnósticos e sem qualquer viabilidade

política, de forma que nenhuma conseguiu aglutinar densidade de apoio e ser efetivamente implementada.

A partir de 1994, com o início do Plano Real, a economia veio a conhecer uma queda dos índices de inflação, que passaram a níveis baixos para o padrão brasileiro, bem como um surto de crescimento. Na área fiscal, a conjugação dessas variantes resultou numa elevação da receita pública. Entretanto, o outro lado da conta fiscal, o das despesas, também reagiu à queda da inflação – e com maior intensidade – demonstrando que a inflação alta era um poderoso aliado no esforço de contenção de gasto público.

Não bastasse isso, com a queda da inflação ficou ainda mais claro certas distorções do sistema tributário, especialmente no que tange à sobrecarga de tributação carregada por alguns setores da economia, despertando insatisfações ainda maiores por parte do empresariado.

À época, era nítida ainda a percepção de que o desequilíbrio potencial das finanças públicas era bem maior que o já registrado então, dada a enorme demanda reprimida por gastos, principalmente na área social, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais viesse a ser um impedimento à tão esperada retomada sustentada do crescimento. Diante dessa perspectiva, o desequilíbrio fiscal passou a representar uma ameaça ao processo de estabilização, de forma que o próprio governo passou a interessar-se sobre o tema da reforma.

Em 1995, o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional (PEC no. 175/95), surgida basicamente do Planejamento (IPEA). Ela objetivava alterar a tributação direta e indireta, seguindo o modelo das fontes tributárias tradicionais e promovendo alguns arranjos na competência e distribuição das receitas tributárias. A principal novidade era a substituição do IPI federal e do ICMS estadual por um ICMS nacional, de competência tributária compartilhada entre a União e Estados. A proposta contudo não abrangia as contribuições sociais, tendo em vista o interesse do governo que a tramitação fosse rápida para, principalmente, desonerar integralmente as exportações do pagamento do ICMS.

A reforma, no entanto, não pode tramitar na velocidade pretendida, em decorrência do cenário político instalado à época. Visando discutir também outras, como a administrativa e a previdenciária, o governo foi obrigado a deixar para segundo plano a reforma tributária, receoso de que houvesse rachaduras na base de apoio política (de forma a comprometer as votações).

Mesmo assim, alguns pontos referentes à tributação direta, passaram a ser implementados desde então, mediante alteração nas normas infra-constitucionais. Foram diminuídas as alíquotas sobre o lucro das pessoas jurídicas, que se encontravam em um patamar de 25% (mais adicional de até 18%), e passaram para uma alíquota básica de 15% (mais adicional de 10%). A tributação passou a ocorrer em bases mundiais, ou seja, a alcançar os rendimentos de filiais, sucursais ou controladas de empresas brasileiras operando no exterior, o que vem eliminando o foco potencial de elisão fiscal. É importante ressaltar, também, a introdução do tratamento da prática de preço de transferência. Todas essas medidas, em última instância, visaram alinhar o sistema tributário brasileiro ao padrão internacional, conferindo maior competitividade à economia brasileira.

Buscou-se ainda a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias. Isso é verdade tanto para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, quanto para o das Pessoas Físicas. No primeiro caso, cita-se a experiência do SIMPLES, que possibilitou maior facilidade para o pagamento de tributos por pequenas e médias empresas. Relativamente às pessoas físicas, foi reintroduzido o modelo de desconto simplificado na declaração de rendimentos.

Em 1996, com a edição da Lei Complementar no. 87/96, chamada Lei Kandir, promoveu-se um avanço importante no sentido da desoneração dos bens de capital e das exportações. Não obstante, não foi solucionada a questão da estrutura obsoleta do ICMS e IPI, que continuaram possuindo vários níveis de alíquotas que não guardavam a menor racionalidade entre si, bem assim como bases de cálculo e legislação diferenciáveis a estados e regiões distintos.

As mudanças primordiais no que diz respeito à tributação direta foram paulatinamente implementadas, e a questão da desoneração das exportações parcialmente resolvida. A PEC 175/95 ficou então esvaziada e foi colocada em segundo plano pelo governo federal, de forma a ficar tramitando no Congresso sem que fosse votada.

O resultado foi a permanência de muitos focos de distorção no sistema tributário brasileiro, particularmente concentrados nos tributos incidentes sobre o consumo. A urgência e relevância de racionalizar a tributação dessa base de incidência passou a ser consenso nacional, dado que a estrutura tributária sobre o consumo acarreta perda de competitividade da economia, não alinhamento com sistemas tributários de outros países, redução das receitas potenciais – mediante exploração de uma base estreita e da guerra fiscal –, além de estimular a evasão fiscal, não raro resultante de atos involuntários dos contribuintes decorrentes da complexidade do sistema.

A discussão sobre a reforma foi retomada em 1997, quando, em razão de convite para comparecer em audiência pública na Comissão encarregada da apreciação da PEC 175, o Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Pedro Parente, manifestou a posição do Ministério de que seria indispensável e inadiável a realização de uma reforma tributária abrangente. Parente apresentou então as linhas gerais de um modelo de sistema tributário baseado em propostas apresentadas pelo Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel. Apesar de ter garantido que em grandes números a “proposta fecha”, não foram apresentados à época dados numéricos que demonstrassem a consistência da mesma.

A orientação da apelidada Proposta Parente era eminentemente centralizadora, apesar de não haver um detalhamento sobre os critérios a serem usados. Na verdade tratava-se de um subterfúgio político com vistas à aprovação. Os pontos fundamentais eram eliminar o ICMS e IPI e criar um IVA único de competência federal, criar um imposto sobre vendas a varejo sobre mercadorias (competência estadual) e sobre serviços (competência municipal), um imposto sobre produtos específicos (*excise tax*) de competência estadual, incorporar a contribuição social sobre o lucro líquido ao imposto de renda e extinguir ainda a CSLL, o COFINS e o PIS.

Em geral, as reações foram favoráveis no que tange ao diagnóstico e à necessidade de fazer uma reforma mais ampla. Todavia, reações contrárias foram registradas por parte dos Executivos estaduais, baseados na visão de que o modelo proposto prejudicaria o sistema federativo, ao retirar da competência daqueles o imposto mais importante na arrecadação – ICMS – e concentrar na União a arrecadação sobre bases importantes (a renda e o consumo).

A Fazenda adaptou a sua proposta e já em 1998, sob o comando de Pedro Parente, apresentou-a em sua forma final, com o projeto constitucional correspondente. A proposta manteve as mesmas diretrizes que a Proposta Parente, introduzindo modificações no sentido de escapar às reações contrárias de Estados e Municípios. Para tanto, procura respeitar os pressupostos básicos da sugestão inicial como a garantia de suficiência arrecadatória para todos os níveis de governo e a manutenção da carga tributária atual. No entanto, mudou profundamente a forma da tributação do consumo na economia brasileira, desistindo do IVA de competência exclusivamente federal para um IVA partilhado.

Ainda no final de 1998 o IPEA apresentou uma nova proposta, que também mantém pontos comuns com a PEC 175, mostrando, contudo, maior detalhamento.

Essas duas últimas propostas passaram então a estar nos centros dos debates atuais de reforma do sistema tributário brasileiro.

O foco principal de discussão das propostas da Fazenda e do IPEA, que estão no centro dos debates atuais, diz respeito à tributação indireta e contribuições sociais, que configuram os maiores problemas atuais no que tange à oneração das exportações, tributação em cascata, complexidade e harmonização do sistema.

Ambas as propostas são estrutural e substantivamente convergentes, de tal forma que torna a discussão mais simples e ordenada, especialmente quando se compara aos anos anteriores, em que havia uma parafernália de propostas sem pontos comuns. As diferenças apresentadas atualmente são essencialmente marginais.

Nas duas propostas prevalecem dois principais pressupostos, quais sejam, a necessidade de manutenção da neutralidade em relação ao contribuinte (não há hipótese de elevação da carga tributária) e da neutralidade distributiva (o 'status quo' em termos de distribuição entre as esferas subnacionais deve ser preservado), sem os quais, é sabido, não se chegarão à possibilidade de aprovação. Contudo, sabe-se também que existe um grande diferencial entre aquilo que é proposto e os resultados efetivos das mudanças.

Além disso, as duas propostas propõem um período de transição até a implementação completa da reforma. A justificativa é eminentemente política, no sentido que uma reforma mais lenta possibilitaria compensações para possíveis perdas de receitas por parte das unidades subnacionais, além do que nem Fazenda

nem IPEA sabem exatamente quais serão os resultados das mudanças em termos quantitativos.

3.1 Proposta da Fazenda

Como já foi salientado anteriormente, as principais mudanças da tributação direta passaram a ser implementadas desde a PEC 175/95, mediante, principalmente, alterações infraconstitucionais. Permaneceram como foco dos debates as imperfeições do sistema relacionadas à tributação indireta.

Se a proposta da Fazenda fosse aprovada, a distribuição das competências tributárias passaria a ser a seguinte:

QUADRO III
COMPARATIVO DA DISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

ATUAL	PROPOSTA DA FAZENDA
UNIÃO	UNIÃO
Impostos	Impostos
1- Importação - II	1- Importação - II
2- Exportação - IE	2- Exportação - IE
3- Renda - IR	3- Renda - IR
4- Produção Industrial - IPI	4- Seletivo - SEL
5- Operações Financeiras - IOF	5- Operações Financeiras - IOF
6- Propriedade Territorial Rural - ITR	6- Propriedade Territorial Rural - ITR
7- Grandes Fortunas	7- Grandes Fortunas
	8- Movimentações Financeiras - IMF
Contribuições	Contribuições
8- PIS/PASEP	8- Sobre operações relativas à circulação de bens, mercadorias e serviços na forma de adicional
9- COFINS	9- Sobre receita e faturamento quando as operações não forem sujeitas ao ICMS
10- CSLL	10- Sobre Folha de Salários
11- CPMF	11- Empregados
12- Sobre Folha de Salários	
13- Empregados	
ESTADOS	ESTADOS
1- Transmissão Causa Mortis e Doações - ITDC	1- Transmissão Causa Mortis e Doações - ITDC
2- Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	
3- Propriedade de Veículos - IPVA	2- Propriedade de Veículos - IPVA
MUNICÍPIOS	MUNICÍPIOS
1- Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU	1- Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU
2- Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI	2- Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI
3- Serviços - ISS	3- Serviços - ISS

Fonte: Proposta do Ministério da Fazenda

A proposta ora apresentada procurou, segundo Pedro Parente, respeitar os pressupostos básicos de garantia de suficiência arrecadatória para todos os níveis

de governo e a manutenção da atual carga tributária. Segundo ele, “os objetivos do sistema reformado são:

- maior simplicidade, neutralidade e generalidade do conjunto das normas impositivas;
- eliminação das desvantagens da produção nacional vis-à-vis a importada;
- estabelecimento de condições necessárias ao processo de harmonização tributária, tanto interna quanto o resto do mundo, sobretudo com aquelas economias que disputam com a economia brasileira mercados e capitais;
- criação das condições para a garantia de sua maior efetividade”.

Com vistas nestes objetivos, a proposta substituirá a atual tributação de mercadorias por dois impostos: um novo IVA e o imposto seletivo, além de manter os impostos sobre comércio exterior.

O novo IVA, principal novidade apresentada, deverá substituir o atual ICMS e IPI, surgindo como um Imposto da Federação partilhado entre União, Estados, e entre estes e seus Municípios. Seria um imposto amplo, incidente sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços, a ser distribuído mediante o princípio do destino.

Como atualmente a distribuição da receita obedece a um critério misto de origem e destino, a proposta prevê um período de transição de um regime para o outro, com duração de doze anos. Dadas as inquestionáveis perdas por que passarão os Estados exportadores, será criado um Fundo de Equalização com vistas à compensação. Segundo a proposta, o objetivo do Fundo será o de compensar eventuais quedas de receita disponível da União, dos Estados e do Distrito Federal, bem como estimular o incremento da arrecadação das unidades federadas. Os recursos do Fundo serão provenientes de parcela do Imposto da Federação.

Caberia exclusivamente à Lei Complementar a previsão dos percentuais referentes à União e aos Estados e Distrito Federal que comporiam a alíquota básica do ICMS, estabelecendo ainda a forma de participação dos Estados e Distrito Federal no processo de fixação das alíquotas.

“Se aprovada a Proposta, este imposto, a exemplo de seus antecessores, será cobrado pelo método do valor adicionado e terá, para cada mercadoria ou serviço incluído em sua base duas alíquotas, uma estadual e a outra federal. (...)”

Assim, cada saída de mercadoria ou prestação de serviço (...) gerará dois débitos de imposto, um federal e outro estadual. Cada entrada de mercadoria ou aquisição de serviço dará direito a dois créditos de imposto, um contra a União e outro contra o estado de localização do adquirente". (VARSANO - MIMEO)

Tanto a alíquota federal quanto a estadual serão uniformes, por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, podendo, somente mediante Lei Complementar, serem fixadas alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos bens. Além disso, seriam vedadas a concessão de isenção, redução da base de cálculo ou quaisquer outros incentivos fiscais relativos ao ICMS. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios seria ainda defeso estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão da sua procedência ou destino.

A regulamentação do imposto (competência para legislar) caberá exclusivamente à União, sendo os Estados, contudo, os responsáveis pela arrecadação e fiscalização.

O Imposto da Federação, visando a equiparação entre a carga tributária incidente sobre os produtos e serviços nacionais e aquela a que se sujeitam os produtos importados, recairá sobre a importação, não incidindo contudo sobre as exportações (desoneração através de créditos).

A cobrança junto ao contribuinte será feita através de alíquota única global, correspondente à alíquota básica do novo ICMS acrescida dos adicionais relacionados às contribuições sociais. Segundo a proposta, "a existência de uma alíquota básica referente à União, Estados e ao Distrito Federal, e das correspondentes aos adicionais previstos na Constituição, inclusive os destinados a substituir a receita das contribuições sociais atualmente vigentes, não trará qualquer ônus de natureza administrativa ao contribuinte, que pagará o imposto segundo uma única alíquota global, que será a resultante do somatório daquelas alíquotas".

Diante dessas mudanças, seria criado um órgão, constituído de representantes da União, Estados e Distrito Federal, para supervisionar e orientar a administração da receita do Imposto da Federação e do Fundo de Equalização

Quanto ao imposto seletivo, deverá incidir sobre as operações relativas a fumo, bebidas, veículos automotores (hoje na competência do IPI e ICMS), telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica (invadindo a atual competência estadual), embarcações, aeronaves, bens e

mercadorias supérfluos especificados em Lei Complementar, respeitando o princípio da seletividade e com incidência em uma única etapa na cadeia produtiva.

Caberá à lei complementar a possibilidade de prever sistema especial de repartição do produto da arrecadação do imposto seletivo entre União, Estados e Municípios.

A novidade trazida ao Imposto de Importação é a incidência sobre os serviços.

Na tributação direta seriam mantidos os IR pagos por pessoas físicas e jurídicas e o IR na fonte, o imposto sobre operações financeiras, territorial rural e sobre grandes fortunas. O Imposto sobre Movimentação Financeira, mantido também, passaria a ser dedutível de outros tributos ou contribuições federais.

À União seria mantida a competência residual bem como a possibilidade de instituição de impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa. Ficaria defeso ferir as competências de Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir isenções de tributos.

No caso das Contribuições Sociais, restariam apenas três: seriam mantidas as de empregados e empregadores (sobre folha de salários); criada a contribuição sobre operações relativas à circulação de bens, mercadorias e sobre prestações de serviços de qualquer natureza, cobrada mediante a mesma base de incidência do IVA partilhado, na forma de adicional; e sobre receita ou faturamento, aplicável a não contribuintes do Imposto da Federação (sem incidir, segundo a proposta, de forma cumulativa nem sobre a receita ou o faturamento das exportações de bens e serviços para o exterior).

Seriam, portanto, extintos o COFINS e o PIS/PASEP, que enfrentam hoje muitos questionamentos judiciais, bem como a CSLL. Os programas de seguro-desemprego e abono anual passariam a ser custeados pelo FAT (Fundo de Assistência ao Trabalhador), que contaria com recursos provenientes das contribuições sociais sobre operações de circulação de bens mercadorias e serviços, e sobre receita ou faturamento. A CPMF seria substituída pelo Imposto sobre Movimentação Financeira, permanente, com idênticas características, havendo a possibilidade de ser dedutível de débitos de impostos ou contribuições federais.

Aos Estados permaneceriam as competências do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doações bem como do Imposto sobre Propriedade de Veículos

Automotores. Teriam parcela da arrecadação IVA, havendo também a possibilidade de ser-lhes delegada a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Permaneceriam, tal como o sistema atual, com 100% do IR retido na fonte por eles pagos bem como com 25% das receitas provenientes da competência residual da União.

Os Municípios teriam todas as suas competências atuais mantidas, ou seja, o Imposto Predial Territorial Urbano, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Serviços. Segundo a proposta, para evitar cumulatividade, seria admitida a compensação de valor pago a título de Imposto sobre Serviços (ISS) por contribuintes do Imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços. Além disso, a previsão é de que o ISS não incida nas exportações de serviços para o exterior.

Aos Municípios competiria ainda 25% dos recursos de seu Estado provenientes da partilha do IVA federativo. Seriam mantidos os percentuais de participação de 50% da receita do ITR e 50% do IPVA. Assim como os Estados, os Municípios permaneceriam com 100% daquilo que é pago por eles mediante IR retido na fonte.

Ainda no que tange à repartição das receitas tributárias, a União entregaria 47% do produto do Imposto de Renda (excluído, para efeito de cálculo dos Fundos de Participação, o IR incidente na fonte pago pela União), e do Imposto Seletivo. O Fundo de Participação dos Estados e Municípios continuariam com os mesmos percentuais, 21,5 e 22,5%, respectivamente, bem como o Fundo especial para as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, 3%. Contudo, o Fundo destinado a compensação das exportações (Fex), tal como existe atualmente, seria extinto (em decorrência da criação do Fundo de Equalização).

Competiria então à Lei complementar a definição dos critérios de rateio dos fundos de participação.

A implementação do novo sistema, segundo a proposta, somente se dará a partir do momento em que forem aprovadas as leis que regulamentam o novo ICMS e o Imposto Seletivo. Contudo, a transição se daria de forma gradual, pelo prazo total de 12 (doze) anos, com vistas a possibilitar a realização de ajustes advindos de eventuais perdas de receita, bem como permitir, no caso do Imposto da Federação

sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e Prestações de Serviços, a migração para a sistemática de tributação das vendas no local de destino.

Haverá a possibilidade de criação de mecanismos de compensação para os beneficiários de incentivos fiscais concedidos por prazo certo que sejam extintos em função das mudanças propostas.

Será exigido ainda o estabelecimento de mecanismos de substituição dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, que virão a ser suprimidos em função da vigência do novo sistema.

3.2 Críticas e viabilidade política da Proposta da Fazenda

A Proposta da Fazenda, conforme foi construída, segue a tendência moderna mundial de instituir um IVA como imposto amplo sobre bens e serviços, multifásico, com poucas isenções e com uma alíquota única.

A grande vantagem deste tipo de sistema de tributação baseado no valor agregado é que evita, ao menos em termos teóricos, a incidência em cascata.

Existem duas alternativas principais para a implementação do imposto sobre valor adicionado. Pode ser na forma de cobrança em estágio único, em que o imposto incide apenas na última etapa do processo, isto é, na venda ao consumidor final (do tipo dos EUA); ou na forma incidência em estágios múltiplos, em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, que deduz o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do imposto a ser recolhido em cada etapa do ciclo (adotado na Europa e atualmente no Brasil).

A diferença só existe na eficiência da administração do tributo, vez que a primeira alternativa requer um eficiente sistema de fiscalização e controle, enquanto a segunda embute um mecanismo automático de controle, na medida em que o registro das apurações é indispensável para a utilização do imposto recolhido na etapa anterior para o abatimento do imposto a ser recolhido na etapa presente.

O novo ICMS proposto seguiria o modelo já adotado pelo Brasil, mantendo proximidade com o modelo europeu, de forma a incidir em estágios múltiplos, evitando com isso maiores custos em termos de ajuste da máquina administrativa bem como aproveitando a experiência já adquirida nesta forma de tributação.

O eixo básico seria a constituição de um imposto geral sobre o valor adicionado, através da ampliação do ICMS atual, incluindo as competências do IPI. Enquanto imposto partilhado, a parcela do ICMS correspondente aos estados permaneceria àquele onde estivesse sendo consumida a mercadoria ou serviço, respeitando o princípio do destino. Contudo, a proposta não deixa claro a forma como será arrecadado o imposto partilhado nas operações interestaduais.

Segundo os ensinamentos de Ricardo Varsano, em *A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS Partilhado*, “nas operações interestaduais, tanto a parcela estadual como a federal do tributo serão cobradas integralmente no Estado de origem da mercadoria”, vez que a cobrança do imposto no destino da mercadoria abre brecha para a sonegação.

Como, segundo a proposta, o produto da arrecadação da alíquota estadual deverá ser destinado ao Estado de localização do destinatário da mercadoria ou serviço, a solução dada pelo autor acima citado é que a alíquota interestadual seja fixada em zero, “ficando a alíquota federal automaticamente acrescida dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos. Neste caso, a uniformidade de cada uma das alíquotas – estadual e federal – não prevalece, mas a soma das duas continua uniforme em todo o país, ou seja, cada bem é sempre tributado com a mesma intensidade em todo o território nacional”.

O imposto se transformaria então em um autêntico imposto sobre o consumo. A arrecadação seria mantida sob a competência dos estados, mas a legislação seria nacional, resguardando o princípio da alíquota uniforme em todo o país.

Tal configuração da tributação sobre o consumo traria uma série de benefícios. A legislação nacional implicaria numa diminuição brutal da complexidade do ICMS, pois reduziria 27 legislações em uma só, diminuindo o raio para sonegação (serão solucionados os problemas atuais de alíquotas diferentes para os produtos em função do estado de origem ou destino, bem como de alíquotas diferenciadas entre as operações internas e interestaduais). Isso inclusive aproximaria o sistema em direção à harmonização com outros países, pois o ICMS não mais estaria sujeito às decisões de cada estado no estabelecimento das alíquotas, tal como ocorre hoje.

A tributação uniforme em todo o país poria fim às guerras fiscais entre estados e haveria o fim das transferências indesejadas de recursos entre estados

(relacionadas especialmente às operações interestaduais com insumos de exportações e com bens de capital). Neste sentido, “a União faz as vezes de intermediário entre o estado de origem e o de destino da mercadoria”, sem contudo ter qualquer vantagem ou ônus.

Mediante o critério de destino para a partilha, o procedimento passaria a ser o seguinte: na operação interestadual seria lançado pelo contribuinte que realiza a saída da mercadoria um débito de imposto a favor do seu estado, com alíquota zero (assegurada a manutenção dos créditos de imposto referentes a operações anteriores), e um débito a favor da União, com alíquota acrescida ao percentual estadual (também mantendo-se os créditos relativos a impostos pagos anteriormente à União). Quanto ao contribuinte de destino, não haveria lançamento de qualquer crédito ao seu estado, mas lançaria contra a União um crédito correspondente às alíquotas federal e estadual.

Na operação seguinte efetuada com o mesmo bem (supondo que seja dentro do mesmo estado), no momento da saída do produto o contribuinte lançaria dois débitos, um contra a União (mediante a alíquota federal) e um contra o estado (mediante a alíquota estadual). Como crédito lançado ao estado na operação anterior foi zero, ao contribuinte não seria possível fazer a compensação, devendo então efetuar o recolhimento da parcela estadual. Já o débito referente à União, seria compensado com o crédito da operação anterior. O crédito restante, referente ao percentual estadual cobrado pela União, anularia o débito anterior que o primeiro contribuinte tinha com a mesma, de forma que, ao final, a receita da União fosse exatamente correspondente à parcela da alíquota federal.

A opção, então, pelo imposto partilhado parece ser uma boa solução para a questão do IVA cobrado nas várias etapas de produção, passando a distribuição da receita entre os estados a respeitar de fato o critério de consumo e não de produção (beneficiando com isso os estados menos desenvolvidos, que são os importadores líquidos).

Contudo, haveria um agravamento (em decorrência do princípio do destino) de um problema que já existe hoje em relação tanto ao ICMS quanto ao IPI, que é a questão do acúmulo de créditos.

Os principais casos em que isso poderia ocorrer são: exportadores para o exterior (vez que o imposto não incidirá sobre as exportações); exportadores para

outros estados (acúmulo de créditos contra o estado, vez que o percentual estadual lançado como débito será zero); importadores de produtos de outros estados (acúmulo de créditos contra a União); produtores de bens de capital (caso se estabeleça, mediante Lei Complementar, que os bens de capital estarão isentos do imposto); estabelecimentos em fase de implantação ou expansão (idem ao caso anterior); petróleo e derivados e energia elétrica, em operações interestaduais (os consumidores desses produtos poderão vir a acumular créditos contra a União e os produtores contra o Estado); e, em menor grau os produtores de insumos, máquinas, implementos e tratores, para usos agropecuários (caso, também, sejam isentos do ICMS mediante Lei Complementar).

A solução adotada pela maioria dos países, mas sem qualquer tradição no Brasil, é o ressarcimento em dinheiro do crédito. Existem, contudo, outras medidas que podem ser tomadas, como a redefinição do conceito de contribuinte (ao invés do estabelecimento, o conjunto deles pertencentes a uma mesma empresa em um mesmo estado) ou a compensação dos créditos acumulados (seja pela transferência dos créditos a outros contribuintes, seja pela securitização). A proposta, contudo, deixou para que a Lei Complementar estabelecesse qual o regime a ser adotado para a compensação.

No que tange ao Imposto Seletivo, parece existir enquanto fonte complementar de receitas da União, incidindo numa só fase da cadeia produtiva sobre os produtos ou serviços elencados em sua base de incidência. Trata-se de uma aproximação das "excise tax" européias, mas com base de incidência mais ampliada.

Contudo, sendo o fato gerador deste imposto a venda para o consumidor final, no caso dos serviços de telecomunicações, energia elétrica e combustíveis, a instituição desse tributo provocaria uma oneração, maior que hoje provavelmente, sobre as empresas consumidoras desses produtos. Apesar dessas vendas estarem, atualmente, sujeitas ao ICMS, com alíquotas elevadas, as empresas têm a possibilidade de creditar o imposto e abatê-lo de seus débitos, não onerando os custos de produção ou comercialização do adquirente. Sem este expediente a tributação seletiva sobre insumos da produção gerará um efeito em cascata indesejável, o qual está-se procurando eliminar do sistema tributário.

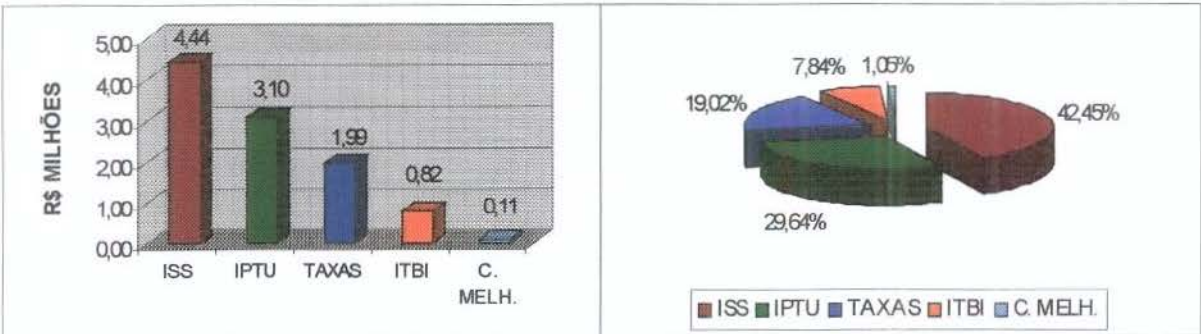
O imposto seletivo substituiria o IPI, que apresenta como principal problema hoje a multiplicidade de alíquotas, cuja aplicação dificilmente ocorre sem discussões sobre classificação de mercadorias e sem incorrer em distorções na estrutura relativa de preços.

As alterações principais concernentes aos demais impostos federais se referem à possibilidade de compensações com o IVA federativo, além da ampliação da base de incidência do Imposto sobre as Importações sobre os Serviços.

Quanto ao ISS, que muitas distorções causa atualmente devido à incidência cumulativa, a única inovação se dá por conta da possibilidade de haver compensação com o novo ICMS. É difícil, contudo, imaginar como será feita esta compensação, visto que as competências impositivas do ISS e do ICMS são distintas (o primeiro compete aos Municípios e o segundo à União e Estados). Além disso, uma vez mantidos os critérios de incidência do imposto, que atualmente é cobrado inclusive sobre as transações intermediárias, e não sendo ele um imposto que segue a sistemática do valor adicionado (compensação mediante mecanismo de débitos/créditos), continuará havendo tributação em cascata (mesmo que a proposta diga que o imposto não incidirá de forma cumulativa).

A posição da proposta de manter o ISS parece ser eminentemente política, com vistas na aprovação, visto que, segundo os dados fornecidos pela Receita Federal, ele é o principal imposto dos Municípios (dos grandes, em particular), responsável por 42,45% da arrecadação própria dos mesmos em 1997.

Figura 3
Arrecadação Própria dos Municípios
1997



Fonte: Secretaria da Receita Federal

Outro problema do ISS é o grau de diversidade de alíquotas de cidade a cidade, o que dá margem a guerra fiscal.

Foram mantidas as outras fontes atuais de tributação, como os impostos incidentes sobre o comércio exterior (destaque ao Imposto de Importação, que passará a incidir também sobre os serviços); sobre a Renda (sobre pessoa física, jurídica e retido na fonte); sobre a regulação do mercado financeiro – IOF e IMF (no lugar da CPMF); sobre a propriedade rural – ITR; sobre as transmissões de bens “causa mortis” e doação (ITCD) e “inter vivos” (ITBI); sobre a propriedade de veículos – IPVA – e a predial urbana – IPTU.

A permanência da maioria dos tributos bem como de seus atuais critérios de incidência e partilha gera a falsa impressão de que poucas seriam as mudanças em termos de arrecadação para União e Estados. Contudo, importante é ressaltar que são exatamente o IPI, para a União, e o ICMS, para os estados (especialmente os mais desenvolvidos), as principais fontes de arrecadação própria.

Figura 4
Arrecadação Própria dos Estados
1997



Fonte: Secretaria da Receita Federal

Quanto aos Fundos de Participação, procurou-se manter aos Estados e Municípios as mesmas porcentagens que vigoram atualmente, já que é sabido pelo governo que mexer neste assunto é promover a paralisação da reforma ou provocar perdas ainda maiores, em termos de recursos, para a União. Contudo, ficou estabelecido na proposta que o critério de distribuição dos recursos poderá ser revisto mediante Lei Complementar. Caso efetivamente sejam implementadas mudanças, como se faz necessário (dado que os princípios originais que norteavam

o critério vigente hoje estão ultrapassados), implicariam em perdas importantes aos estados e principalmente aos municípios menos desenvolvidos (especialmente quando se tem em vista o grau de dependência que eles mantêm hoje em relação aos fundos). Se, contudo, for mantida a sistemática atual, permanecerá a situação de insuficiência de recursos por que passam os grandes centros urbanos diante das demandas crescentes da população.

A manutenção dos mesmos percentuais provavelmente segue a orientação de que as unidades subnacionais não sofram significativas perdas de receita disponível. Contudo, importante é destacar que, a formação e distribuição dos Fundos de Participação tal como ocorre hoje é fonte de importantes problemas no sistema. A partilha incidindo sobre dois dos principais tributos federais traz restrições à gestão da política tributária federal, bem como, devido aos atuais critérios, estimula o fracionamento dos municípios e a falta de interesse em gerir as fontes de arrecadação própria (isso acontece tanto para Estados quanto para os Municípios, dada a receita certa advinda dos Fundos).

Além do mais, a manutenção do elevado nível de vinculação das receitas que atinge a União faz com que os responsáveis pela gestão de recursos públicos federal e inclusive o Congresso Nacional tenham reduzida capacidade de alocação desses recursos e que se vejam impossibilitados de introduzir modificações que correspondam às mudanças temporais, inevitáveis, nas prioridades e necessidades a serem atendidas. A solução acaba sendo a criação de mecanismos esdrúxulos, como o FEF (criado no governo Itamar Franco, mas com o nome de FSE), forma esta encontrada para proporcionar maior flexibilidade na gestão.

Quanto à questão das contribuições, foram extintas a COFINS, CSLL e PIS/PASEP (que incidiam sobre o faturamento) e criada a contribuição social com mesma base de incidência do IVA. Se houver efetivamente a compensação das incidências durante as várias etapas produtivas, ela representará um forte avanço em termos de eficiência e competitividade do setor produtivo nacional.

No entanto, dado o novo critério de incidência desta contribuição, na forma de adicional ao IVA federativo, a base impositiva será diferente da vigente atualmente (sobre o faturamento e lucro), provocando mudanças em termos setoriais.

Não foi possível, ainda, avaliar, através de simulações, os efeitos de tais mudanças em termos de arrecadação. Contudo, a percepção que se tem é que

difícilmente as contribuições sobre o valor agregado conseguiram chegar aos níveis de arrecadação das atuais COFINS, PIS/PASEP e CSLL. As primeiras recairão apenas sobre o valor adicionado em cada operação (havendo compensações através de créditos/débitos), enquanto as contribuições atuais recaem de forma cumulativa em toda a cadeia produtiva (sobre o faturamento), na forma de imposto em cascata.

Além disso, em decorrência da natureza dessas contribuições atuais, sua carga impositiva é diferenciada por setores da atividade econômica. As empresas e setores horizontalizados, por exemplo, respondem por uma carga mais expressiva. São também penalizadas as empresas com menor relação lucro/faturamento, incluindo-se as intensivas em mão-de-obra do setor forma. Com a mudança do critério para valor agregado, haverá a possibilidade de mudarem os setores econômicos sobre os quais a incidência será maior.

Portanto, apesar da maior racionalidade na incidência, uma contrapartida quase certa será a queda de receita e mudanças setoriais.

Quanto às contribuições sobre os empregados e empregadores, elas são mantidas pela proposta. Associadas a um conjunto de outras contribuições e ao FGTS, que também recaem sobre a folha de pagamentos, tornam excessivamente pesados os chamados encargos trabalhistas, que oneram inclusive as exportações. Isso fica ainda mais claro com os seguintes dados:

Tabela 18
CLASSIFICAÇÃO E ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
POR BASE DE CÁLCULO

Em percentagem do PIB

BASE DE CÁLCULO	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	ARRECADAÇÃO		
		1988	1989	1992
Folha de salários	Contribuições de empregados e empregadores para a previdência social; para o FGTS; para o salário-educação; para a seguridade do servidor; para o ensino marítimo; para o ensino aeroviário; contribuições rurais; contribuições sindicais; para o ensino fundamental e contribuições para o SENAI; Sesi; SENAC; SESC; SEBRAE; SENAR	5,36	6,00	6,23
Faturamento e/ou Receita Operacional	Contribuição social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS	1,07	1,61	2,01
Lucro Líquido	Contribuição sobre o Lucro Líquido das empresas (CSLL)	-	0,19	0,70
Receitas e Trans. Gov.	Contribuição para o PASEP ¹	-	-	-
Concursos de Prognósticos e Apostas Hípicas	Contribuição sobre receitas de concursos de prognósticos e parcela da Cota da Previdência.	0,02	0,01	0,06
Outras	Cota da Previdência sobre combustível e contribuição previdenciária rural ²	-	-	-

Fonte: FUNDAP/IESP

- (1) Não foi possível distinguir a arrecadação do PASEP da do PIS. Como acreditamos que a contribuição ao PASEP apresenta arrecadação menor que a do PIS, optamos por considerar o volume global de arrecadação dessa contribuição como se incidisse exclusivamente sobre o faturamento (base de cálculo do PIS).
- (2) Por causa da ausência de informações desagregadas, não foi possível identificar a arrecadação dessas contribuições.

Contudo, a despeito da precária situação de assistência social e as conhecidas mazelas do sistema público de saúde, significativa parcela de recursos hoje é destinada ao seu custeio. Apesar do esforço do governo para alterar as regras do sistema previdenciário, o volume de recursos a serem assegurados ainda continua sendo importante.

A versão proposta pela Fazenda contém ainda previsão de contribuições sociais sobre o faturamento. Elas estariam restritas, segundo a proposta, às operações sobre as quais não incide o IVA e, por consequência, o adicional referente à contribuição. Mesmo assim, contudo, não se justifica onerar a cadeia produtiva de um produto com tal categoria tributária, que já vem mostrando atualmente alta perversidade em termos de cumulatividade e perda de competitividade.

De forma geral, os resultados da reforma seriam bem satisfatórios ao setor privado, que há tempos reclama pela necessidade irremediável de reforma. A tributação sobre as mercadorias e serviços privilegiaria o valor adicionado, e as contribuições cumulativas significativa redução. O sistema ganharia maior simplicidade e deixaria de promover a perda de competitividade da produção interna. A carga tributária, segundo as previsões da proposta, não iria cair, mas as distorções em termos de impostos em cascata iriam diminuir.

Haveria uma fortificação clara das receitas da União através do IVA Federativo, mas possíveis perdas em termos de contribuições sociais.

Os Estados, contudo, apareceriam como os principais opositores da reforma. Apesar da garantia (segundo a proposta) de que a arrecadação mediante o percentual no IVA partilhado permanecerá a mesma do ICMS atual e de que haverá a manutenção da participação no FPE, perderiam a competência de legislar sobre o principal imposto estadual, e estariam sujeitos às mudanças no critério de transferência do Fundo de Participação. Além disso, a adoção do princípio do destino nas operações interestaduais implicaria na significativa perda de

arrecadação dos estados mais desenvolvidos, que são os maiores dependentes do ICMS.

Neste sentido, importante é a previsão de um largo período de transição para o novo sistema, abrindo espaço para a adoção de medidas compensatórias, de forma a acalmar os ânimos dos representantes estaduais mais exaltados.

No caso particular da Zona Franca de Manaus, a adoção do IVA partilhado e do princípio do destino porá em cheque a sua manutenção. Primeiro porque a receita do estado do Amazonas, que depende fundamentalmente da arrecadação referente às exportações de produtos da Zona Franca de Manaus para outros estados, sofrerá enorme redução. Além disso, a base para a concessão de incentivos fiscais de ICMS desaparecerá e o estado perderá capacidade financeira para conceder qualquer outro tipo de subsídio às empresas da Zona Franca. Os incentivos federais com base no IPI, que são os mais importantes atualmente, desaparecerão. Com o IVA, cuja incidência, ao contrário do IPI, se estenderá até o varejo, a isenção concedida na saída da mercadoria da ZFM perderá o efeito.

Caberá, portanto, à Fazenda criar algum mecanismo que compense a transição, dado que o Fundo de Equalização proposto parece ser uma medida apenas paliativa e temporária. Neste sentido, uma mudança nos critérios de partilha do FPE talvez pudesse concorrer para aliviar tamanha perda de receita que, por exemplo, o Estado de São Paulo irá sofrer.

Quanto aos municípios, difícil é estimar os ganhos/perdas de receita. Apesar da manutenção de suas atuais competências, existe indefinição acerca das novas regras de rateio dos fundos de participação (do qual a maioria deles depende).

A premissa básica da proposta, ainda não comprovada por simulações, é a de que seria possível, com o sistema sugerido, manter-se a mesma arrecadação para os três níveis da federação. Naturalmente, isto dependeria das alíquotas escolhidas, mas não é claro que, com os novos impostos, seja possível atingir-se a mesma capacidade de arrecadação do sistema anterior, uma vez que o novo sistema possui mais limitações ao uso das bases tributárias do que atualmente.

Além disso, mesmo que sejam mantidos os recursos à disposição de cada nível de governo, dificilmente será possível manter a mesma distribuição dos recursos entre as unidades federativas. Para garantir a equalização, seria

necessário a definição de um novo sistema de transferências que repartisse os recursos, replicando a situação anterior à reforma.

E, no que tange à carga tributária, a proposta não se propõe a aumentá-la. Caso isto seja sentido, segundo a proposta, seria um efeito da correção das deformações do sistema atual, da simplificação do sistema, da redução da informalidade e suas distorções, redução da sonegação e eliminação de demandas judiciais.

Por fim, a opção do IVA como forma principal de tributação do consumo aproximará o país da harmonização tributária com os países que também o escolheram (como os países do MERCOSUL e a União Européia). Cabe lembrar, contudo, que este processo não depende apenas do IVA mas de todo o sistema tributário.

3.3 Proposta do IPEA

Em linhas gerais, a proposta do IPEA tem como eixo referencial a PEC 175, mantendo, portanto, estreita proximidade com a recente proposta do Ministério da Fazenda.

Segundo consta da apresentação, "a proposta aprimora e amplia significativamente o conteúdo da PEC 175/95 sem, contudo, divergir substancialmente da linha ali adotada. (...) O trabalho, que se circunscreve no plano constitucional, propõe um conjunto de alterações das normas que embasam a tributação brasileira, as quais seus autores julgam constituir uma reforma integral, coerente e adequada às condições e necessidades do país no limiar do novo milênio". (AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998).

Apesar de o ser o único responsável pela proposta, o IPEA não reclama para si a exclusividade da concepção das proposições ora apresentadas vez que elas, na verdade, derivaram de idéias e sugestões acumuladas dos vários processos de discussão de Reforma Tributária no Brasil, que envolveu, em diferentes pontos do tempo, centenas de participantes.

Caso a proposta de emenda fosse aprovada, a repartição das competências impositivas dos tributos passaria a ser a seguinte:

QUADRO IV
COMPARATIVO DA DISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

SITUAÇÃO ATUAL	PROPOSTA DO IPEA
UNIAO	UNIAO
Impostos 1- Importação - II 2- Exportação - IE 3- Renda - IR 4- Produção Industrial - IPI 5- Operações Financeiras - IOF 6- Propriedade Territorial Rural - ITR 7- Grandes Fortunas	Impostos 1- Importação - II 2- Exportação - IE 3- Renda - IR 4- Operações Financeiras - IOF 5- Grandes Fortunas
Contribuições 8- PIS/PASEP 9- COFINS 10- CSLL 11- CPMF 12- Sobre Folha de Salários 13- Empregados	Contribuições 6- Social geral (base a definir) 7- CMF 8- Sobre Folha de Salários 9- Empregados
ESTADOS	ESTADOS
1- Transmissão Causa Mortis e Doações - ITDC 2- Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS 3- Propriedade de Veículos - IPVA	1- Transmissão Causa Mortis e Doações - ITDC 2- Propriedade de Veículos - IPVA 3- Territorial Rural - ITR 4- Adicional do IRPF federal
MUNICIPIOS	MUNICIPIOS
1- Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU 2- Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI 3- Serviços - ISS	1- Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU 2- Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis - ITBI 3- Vendas a varejo e prest. serv. cons. final (IVVS)

Fonte: Proposta do IPEA

Conforme é possível notar, grande parte das categorias tributárias hoje vigentes permaneceriam. As alterações que merecem destaque são as seguintes: a criação do imposto compartilhado por União e Estados, suplementado por um imposto municipal, ambos não cumulativos; criação de uma nova Contribuição Social Geral, também não cumulativa, que substituiria diversas das existentes; e a forma proposta de financiamento da seguridade social, que buscaria reduzir o estímulo existente à informalização das relações trabalhistas e assegurar recursos para a produção descentralizada e com qualidade dos serviços públicos de saúde.

Segundo a proposta “qualquer alteração do sistema tributário que pretenda ser factível deve (...) levar em conta, além do impreterível ajuste fiscal do setor público, que é preciso promover a justiça fiscal, o que inclui vigoroso combate à

sonegação, e que é conveniente tornar mais simples possível as inerentemente complexas obrigações tributárias. Contudo, o objetivo essencial de uma reforma da tributação vigente é minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade - tanto no mercado externo como no doméstico - do setor produtivo nacional, para fazer face ao processo de globalização e assegurar a consolidação do processo de integração regional - MERCOSUL - sem causar danos à economia do país” (AFONSO; REZENDE & VARSANO – 1998).

Diante da crise fiscal por que passa o Estado brasileiro, a proposta praticamente elimina qualquer idéia de diminuição do patamar atual da carga tributária. Além do mais, a União já se viu “obrigada a aumentar impostos para assegurar que a dívida pública não mantivesse trajetória explosiva”, os estados “vêm enfrentando dificuldades com suas folhas de salários” e os municípios “beneficiados pela Constituição de 1988 e constrangidos pela maior proximidade da população, expandiram sua atuação e vêm realizando investimentos crescentes para cumprir seu papel social”. Dessa forma, inviável parece ser a perspectiva de qualquer modificação que implique uma perda de recursos por qualquer das esferas subnacionais.

À partir dessas prerrogativas, a solução proposta “foi, primeiro, preservar sempre que possível as regras básicas e os percentuais de partilha estabelecidos na seção da Constituição que trata da repartição das receitas tributárias, observado, porém, que há casos em que as regras atuais são insatisfatórias, merecendo reparos; e, segundo, graduar ao longo do tempo a introdução das mudanças, de maneira a evitar dificuldades para as finanças públicas das unidades federadas que venham a sofrer perdas. Ainda assim, não se pode assegurar a solução para todos os casos, sendo necessário cogitar, após minimizado o problema, de compensações temporárias para lidar com os casos residuais” (AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998).

Neste sentido, como deixa claro o quadro acima, a maior parte das categorias tributárias existentes hoje permaneceriam como estão.

À União seriam mantidas as competências sobre os Impostos de Importação (imposto este que conheceria uma ampliação da base de incidência, abrangendo também os serviços), de Exportação, o IOF e IR. Quanto a este último, a inovação a ser introduzida pela proposta diz respeito à autorização para que seja exigido

antecipadamente, dentro do período de apuração, sem prejuízo da compensação ou restituição do valor que exceder ao efetivamente devido no encerramento do mesmo período. Além destes, haveria também a manutenção do Imposto sobre Grandes Fortunas.

No que tange ao ITR, contudo, passaria a ser de competência estadual, permanecendo com o mesmo percentual de partilha atual de 50% para os Municípios.

Não haveria alterações na atual configuração da competência residual da União (bem como o seu critério de rateio, o que significa garantia de 20% dos recursos arrecadados para os estados); a possibilidade de instituição de impostos extraordinários, bem como a cobrança de empréstimos compulsórios em caso de guerra, calamidade pública e para fazer “investimento público urgente e relevante”; e a previsão das contribuições de intervenção do domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Os impostos sobre transmissão “inter vivos” (ITBI) e “causa mortis” e doação (ITCD) e, IPTU e IPVA seriam mantidos sob as mesmas competências atuais e, no caso do último, mantido também estaria o critério e percentagem de rateio (50%) com os municípios.

As grandes mudanças, portanto, estariam convergidas na tributação sobre o consumo, ou seja, impostos indiretos e contribuições sociais.

O IPI, o ICMS e o ISS seriam fundidos em um único imposto sobre o valor adicionado, com receita compartilhada pelas três esferas de governo e regras uniformes em todo o país. Sobre a mesma base incidiriam duas alíquotas, uma federal e uma estadual, tendo os municípios participação na parcela estadual.

O novo imposto seguiria o princípio do destino, tanto nas operações interestaduais como nas de comércio exterior. Nas operações interestaduais entre contribuintes, a proposta prevê que a alíquota estadual do IVA seja eliminada e a federal acrescida dos pontos percentuais correspondentes à alíquota eliminada, o que fecharia, segundo os proponentes, a brecha existente para a sonegação. Já nas operações interestaduais entre contribuinte e não contribuinte, ficaria a cargo da lei estabelecer procedimentos que atribuíssem a arrecadação integralmente ao estado de destino. Ressalta-se a previsão de que os bens de capital não serão onerados pelo IVA.

Disposições transitórias determinariam que a adoção do princípio do destino fosse implementada gradualmente, visando com isso diluir o impacto sobre a distribuição da receita entre estados.

A transição seria feita ao longo de quatro anos, “tempo que se julga necessário para suavizar suficientemente, exceto em casos extremos, perdas de receita que ocorrerão em alguns estados em virtude da mudança” (AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998).

Os casos extremos seriam os estados do Amazonas e de São Paulo. O primeiro teria um tratamento diferenciado, segundo a proposta, até 2013, ano previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para término da concessão de incentivos. Quanto a São Paulo, dada a importante perda que inquestionavelmente sofrerá, na figura de maior estado exportador líquido, “poderá contar, como qualquer outro estado, com a faculdade de instituir o adicional do imposto de renda de pessoas físicas previsto no projeto e de ampliar sua alíquota do novo imposto e/ou com recursos de transferências governamentais também previstas”. (AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998)

No que diz respeito à incorporação da tributação dos serviços no novo IVA, a própria proposta recomenda uma prévia discussão e estudo sobre o assunto. As dificuldades existem tanto no que diz respeito à viabilidade de administração dessa forma de tributação no Brasil, como na perda de receita decorrente do fim do ISS (que recai especialmente sobre os serviços de uso intermediário). A previsão é de que a inclusão dos serviços na tributação do IVA se dê apenas no oitavo exercício financeiro seguinte ao da promulgação da Emenda, além da criação de um imposto municipal incidente sobre vendas a varejo (a ser implementado após a extinção efetiva do ISS).

Em resposta ao objetivo principal da reforma de garantir a competitividade brasileira, as contribuições sociais como a COFINS, o PIS/PASEP (contribuições sociais de empregadores sobre o faturamento) e a CSLL seriam substituídas por uma Contribuição Social sobre o Valor Adicionado (CVA). Seria admitida a diferenciação por setores, tanto do método de cobrança (crédito fiscal, subtração ou adição) como da alíquota.

Segundo a proposta, “idealmente elas (as contribuições sociais) deveriam ser extintas e incorporadas ao novo IVA. Dada sua magnitude, é pouco provável,

todavia, que essa incorporação possa ser promovida sem exigir alíquotas insuportavelmente altas para o novo IVA. A alternativa é preservar um regime próprio para estas contribuições, despiando-as de seu caráter cumulativo. Essa opção tem a vantagem de evitar que outra questão delicada precise ser enfrentada: a extinção da vinculação de recursos à seguridade social que ocorreria na hipótese de incorporá-la ao IVA". (AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998)

A CPMF permaneceria, mas como contribuição mínima para a previdência, dedutível da Contribuição de Empregadores sobre Folha de Salários. Esta última, portanto, bem como a Contribuição Social dos trabalhadores seriam mantidas, mas com destinação exclusiva para a previdência social. Nenhum outro tributo, exceto o FGTS, poderia incidir sobre a folha de salários a partir de então.

Quanto aos Fundos de Participação dos Estados, a previsão é de que continuariam sendo constituídos por 21,5% do IR (tal como o sistema atual). Em decorrência da extinção do IPI, contudo, a parcela correspondente a este seria substituída por uma percentagem de 2% do produto da arrecadação do IVA compartilhado, conforme origem. Para os Municípios, mediante o FPM, a regra seria a mesma, ou seja, mantido o atual percentual de 22,5% da arrecadação líquida do IR, acrescida de parcela da arrecadação do IVA compartilhado (parcela esta ainda não fixada). Os Fundos de Desenvolvimento Regional seriam mantidos nos moldes atuais, enquanto o Fundo de Compensação das Exportações seria eliminado gradualmente.

No que tange aos Municípios, participariam da parcela estadual do IVA, mas segundo um percentual maior que 25% (vigente atualmente em relação ao ICMS), afim de compensar perdas decorrentes da extinção do ISS.

Outras mudanças importantes seriam implementadas ainda nas repartições dos recursos. Seria criado um Fundo Transitório de compensação dos Estados, cuja origem dos recursos seria 75% do IR retido na fonte da União mais 5,6% da arrecadação total do IR (excluído, para efeito de cálculo, o IR fonte da União), a partir do exercício financeiro de 2000 pelo prazo de 10 anos. Haveria ainda um Fundo Transitório de Compensação dos Municípios, financiado por 25% do IR fonte da União mais 5,6% da arrecadação total do IR (excluído o IR fonte da União), também a ser cobrado a partir do exercício financeiro de 2000 pelo prazo de 10 anos.

Mesmo diante dessas alterações não se pode assegurar, segundo a proposta, a exata manutenção dos recursos entre as esferas subnacionais tal qual os dias atuais. Cogita-se, neste sentido, compensações temporárias para lidar com os casos residuais. Essas compensações - frise-se, temporárias - viriam de parcela dos recursos atualmente distribuídos ao FEF - Fundo de Estabilização Fiscal - e pelo aumento de impostos - resultante do fechamento de brechas existentes que facilitam a sonegação.

3.4 Críticas e Viabilidade Política da Proposta do IPEA

A proposta do IPEA, tal qual a da Fazenda, focalizou a proposição das mais importantes mudanças na tributação sobre o consumo. Neste sentido, a grande novidade foi a criação de um só IVA (substituindo o ICMS e IPI), amplo, com legislação nacional, compartilhado entre as três esferas - União, Estados e Municípios, que obedeceria o critério do destino. Esta forma de tributação, caso haja aprovação da emenda, representaria uma grande evolução do sistema em termos de harmonização tributária bem como diminuição da complexidade, sonegação e cumulatividade do sistema.

Outras são as questões, contudo, que também fizeram com que a proposta do IPEA tomasse grande relevância nos debates atuais acerca da Reforma Tributária no Brasil.

Um primeiro ponto importante é a previsão de extinção da COFINS, PIS/PASEP e CSLL, tendo como contrapartida a criação de uma CVA - Contribuição Social Geral. São inquestionáveis as perdas de competitividade causadas atualmente pelas três primeiras contribuições, a ponto de serem inúmeros os questionamentos judiciais hoje existentes. Neste sentido, a proposta apresenta um grande avanço ao prever uma contribuição social incidente sobre mercadorias e serviços mediante o critério do valor agregado. Seriam possíveis, através desta mudança, serem promovidas compensações durante toda a cadeia produtiva ou de circulação, solucionando parcialmente o problema da cumulatividade que aflige o sistema tributário atual.

A proposta admite, ainda, a diferenciação na cobrança da contribuição sobre o valor agregado por setores, seja através do método de cobrança (crédito fiscal,

subtração ou adição), seja através da alíquota. A importância de tal medida seria a redução dos impactos setoriais que poderiam ser causados pela mudança do critério de incidência das contribuições, no sentido de manter a atual participação dos diversos setores na arrecadação.

Contudo, tal como a proposta da Fazenda, a incidência das contribuições sociais mediante o critério do valor adicionado provocaria uma perda certa de recursos para a União, em decorrência do fim da cobrança cumulativa.

Baseada neste novo critério é possível notar que a Contribuição Social Geral não passaria de um adicional cobrado sobre a mesma base de incidência do IVA. A proposta, contudo, procurou deixar claro que a previsão de manutenção da figura das contribuições sociais não tem outra intenção que preservar um regime próprio para as elas, separadamente do IVA, porém despindo-as de seu caráter cumulativo.

"Dada sua magnitude (das contribuições sociais), é pouco provável, todavia, que essa incorporação (das mesmas no IVA) possa ser promovida sem exigir alíquotas insuportavelmente altas para o novo IVA. (...) Essa opção tem a vantagem de evitar que outra questão delicada precise ser enfrentada: a extinção da vinculação de recursos à seguridade social que ocorreria na hipótese de incorporá-la ao IVA".(AFONSO; REZENDE & VARSANO - 1998)

De qualquer forma a tributação sobre o valor agregado será majorada, independente da incorporação ou não da CVA no IVA, vez que a base de incidência será a mesma. No que tange à necessidade de vinculação das receitas, ideal seria que ela não existisse, vez que limita o raio de manobra no uso dos recursos públicos. Contudo, diante da situação financeira complicada do país, e ainda maior da seguridade social, a opção adotada parece coerente.

Um ponto controverso na proposta é a questão do ISS. A previsão é de incorporação do mesmo ao IVA, significando a tributação sobre os serviços mediante a sistemática do valor agregado, e a criação do IVVC municipal, afim de compensar as perdas decorrentes da extinção do ISS (especialmente para os grandes municípios).

Sem dúvidas, a extinção da incidência cumulativa do ISS sobre os serviços aparece como um grande avanço no sentido de gerar uniformidade na cadeia de tributação e especialmente de melhorar a qualidade do sistema. Contudo, a incidência sobre os serviços mediante o critério do IVA é extremamente complexa, o

que exigiria um grande esforço de modernização da administração fiscal. Tanto é verdade que a própria proposta deixa clara a dúvida acerca da vantagem ou não da adoção deste tipo de tributação sobre os serviços. Tem sido estudado, no momento, a alternativa de manter o ISS, reduzindo alíquotas sobre os serviços tipicamente de consumo intermediário (e ampliando sobre os de consumo final) e/ou concedendo crédito de ISS para os contribuintes do IVA.

Este novo tipo de incidência sobre os serviços provocaria ainda uma provável redução na arrecadação. A contrapartida proposta seria a criação de um imposto sobre vendas a varejo, de competência municipal, instituído apenas após a fusão do ISS ao IVA, que garantiria inclusive a manutenção de uma competência tributária própria, sobre o consumo, para os municípios (de forma independente, inclusive, das decisões das demais esferas subnacionais). Tal medida poderia significar um importante benefício às grandes cidades, cujas necessidades de financiamento são crescentes.

Contudo, exemplos de existência simultânea de IVA e IVV não existem nos países desenvolvidos, impossibilitando com isso um comparativo acerca da viabilidade da proposta. Nos estados americanos, no Canadá e nas províncias canadenses, por exemplo, é cobrado o IVV, não existindo o IVA quer no governo central, no estadual ou provincial. Já nos países da União Européia existe o IVA, mas não o IVV.

O IVA e o IVV são formas distintas de tributar o consumo - parceladamente ou na última fase da circulação - mas são ambos impostos sobre o consumo. O que parece claro é que, caso seja aprovada a proposta tal como foi apresentada, os dois impostos irão se sobrepor nos serviços, sobrecarregando os varejistas.

Não obstante isso, um problema importante pode ser observado na tributação mediante o IVVS, qual seja, dependendo da definição que se vier a dar à venda a varejo poderão ser alterados os custos das empresas que adquirem o serviço. Isto porque se houver venda a consumidor final, no caso de um serviço de "leasing" ou construção civil, por exemplo, o IVVS será incorporado no custo de produção. Se o serviço for utilizado como bem intermediário no processo produtivo, não haverá compensação do imposto pago, como no caso do contribuinte do IVA.

Acrescente-se o fato de o imposto sobre vendas a varejo possibilita a prática de sonegação, vez que é inteiramente arrecadado no ponto de consumo final sem

que haja exigência recíproca de notas ao longo da cadeia produtiva, como no caso do IVA, para fazer jus ao crédito da etapa anterior. Assim, haverá espaço para acordos entre vendedor e comprador contra os interesses do fisco.

Diante de todos estes possíveis entraves, nem mesmo os técnicos do IPEA detêm conclusões certas acerca da efetiva implementação da nova configuração da tributação sobre os serviços proposta. Caso isto não ocorra, segundo aqueles, seria mantido o ISS, com o mesmo percentual de partilha (25%), mas então sobre a arrecadação do novo IVA, vigente hoje. Esta garantia do percentual aparece ser claramente uma postura política da proposta no sentido de assegurar recursos aos Municípios. Deixou-se de lado, contudo, uma outra questão bastante importante, que diz respeito às garantias que serão dadas aos empresários no sentido de solucionar a incidência em cascata sobre as transações intermediárias, que hoje tanto prejudicam a competitividade dos produtos nacionais.

No que tange aos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, a postura adotada pelo IPEA foi a de manter os percentuais de partilha atuais, bem como manter o Fundo de Desenvolvimento Regional. Tanto para o IPEA como para o Ministério da Fazenda, que também adotou tal postura, esteve claro que fazer previsões de revisão do status quo significaria a paralisação da reforma ou mesmo a redução ainda maior de recursos para a União.

No caso particular da proposta do IPEA nem sequer foi mencionada, contudo, a discussão acerca da necessidade de promoção de mudanças no critério de partilha dos Fundos. Como já foi destacado anteriormente, os objetivos que inspiraram a criação do critério de rateio até hoje vigente não mais condizem com as necessidades atuais dos Estados e Municípios. Ao invés disso, contudo, o que se previu foi a criação de Fundos Transitórios de Compensação dos Estados e Municípios, que inquestionavelmente são importantes num primeiro momento na reforma mas não durante dez anos (como está proposto).

Ideal seria fazer uma revisão da partilha dos Fundos de Participação, buscando beneficiar os grandes estados (através de um novo critério que compensasse as perdas decorrentes do princípio do destino nas operações interestaduais com o IVA), os maiores prejudicados na criação do novo IVA. Caso contrário, o que verificar-se-á será um agravamento ainda maior do desequilíbrio criado pela Constituição de 1988 (em que os estados e municípios mais beneficiados

- os menos desenvolvidos - foram aqueles que menos gastos efetuaram). Ou seja, haverá um desequilíbrio muito forte na distribuição das receitas, já que os Estados e Municípios menos desenvolvidos permanecerão com a maior parte dos recursos dos Fundos de Participação e ainda passarão a contar com a arrecadação proveniente das operações interestaduais (graças ao princípio do destino). Já os grandes centros, onde as demandas são cada vez mais crescentes, sofrerão significativa redução da arrecadação.

No caso específico da Zona Franca de Manaus, a proposta prevê que, em relação à parcela estadual do IVA, seria adotado, até 2013, o princípio da origem nas transações interestaduais em que um dos contribuintes é empresa localizada na ZFM. E, em relação à parcela do IVA pertencente à União, haveria a concessão de crédito presumido ao contribuinte da ZFM, superior ao montante de imposto cobrado nas saídas de mercadorias por ele promovidas, assegurado o direito de transferir créditos que venham a ser acumulados para outros contribuintes. Além disso, haveria uma autorização para que o Amazonas concedesse certos tipos de incentivos aos seus contribuintes localizados na ZFM.

Um outro ponto passível de discussão na proposta do IPEA refere-se à concessão de autorização para que os estados, que assim desejarem, instituam um adicional do imposto de renda das pessoas físicas, bem como para que ampliem suas alíquotas do novo IVA, dentro de limites estabelecidos.

Ora, tal previsão visa solucionar a questão da perda de receita que sofrerão vários estados em decorrência do princípio do destino. Contudo abre brecha para o fim da uniformização nacional das alíquotas do IVA (caso a majoração da alíquota estadual não seja compensada pela diminuição correspondente da alíquota federal) ou para significativos prejuízos na arrecadação para a União (caso haja redução da alíquota federal proporcional ao percentual majorado da alíquota estadual).

A instituição de adicional do imposto de renda também poderá levar ao fim da uniformidade entre os estados, resultando inclusive numa saída das pessoas de um estado para outro. Além disso, é complicado prever uma majoração da carga impositiva de impostos, no caso do Imposto de Renda, vez que a percepção dos contribuintes hoje é de que a carga tributária é extremamente pesada. Apesar das alíquotas vigentes hoje para este imposto serem até inferiores às praticadas nos países desenvolvidos, por exemplo, a comparação não parece pertinente diante da

disparidade entre as distribuições de renda entre os países (que, no caso do Brasil, é das piores em termos mundiais).

Mesmo diante desses pontos controversos, a proposta do IPEA procura garantir sempre o volume de arrecadação atual às três esferas da federação, o que lhe dá importante viabilidade política de aprovação.

No caso da União, haveria uma queda das receitas mediante as contribuições sociais, mas a contrapartida positiva em termos do IVA partilhado. Os Estados perderiam a competência legislativa sobre o IVA, mas teriam o volume de arrecadação garantida, bem como receberiam a competência sobre o ITR. Os Estados mais prejudicados com o princípio do destino receberiam como medida compensatória o Fundo de Transição, que vigoraria durante dez anos, enquanto aguardariam a instituição de outras medidas. Os Municípios veriam mantido o ISS ou, caso contrário, receberiam parcela da partilha do IVA e a criação do IVVS.

O IPEA parece ter desenhado o sistema com o objetivo principal da aprovação, dado que são as esferas subnacionais os maiores obstáculos da atual reforma. Contudo, acabou abrindo espaço para previsões que poderão desvirtuar totalmente o sistema em direção ao retorno dos problemas atuais. Isto aparece na proposição de diferenciação de alíquota estadual de IVA entre estados, cobrança de adicional de imposto de renda, manutenção dos critérios de partilha dos Fundos de Participação e criação de IVVS municipal.

Conclusão

Em linhas gerais, a federação brasileira hoje caracteriza-se por um acentuado grau de descentralização fiscal e tributária. Além da atual divisão das competências tributárias (que garantem bases econômicas importantes aos Estados e Municípios), existem variados e volumosos esquemas de redistribuição dos recursos públicos dos níveis superiores de governo para os inferiores e das regiões mais desenvolvidas para as mais pobres. Eis, então, o alicerce da atual federação brasileira, que veio sendo construído desde a década de 70 e foi efetivamente concretizado no plano constitucional pela Assembléia Constituinte de 1987/88.

Na atual configuração institucional, resultante da Constituição de 1988, são atribuídas aos governos subnacionais competências tributárias exclusivas, incidentes sobre bases econômicas importantes (caso do ICMS - imposto sobre o consumo), bem como ampla capacidade para legislar. Além disso, foram elevadas as participações estaduais e municipais na arrecadação de impostos dos níveis superiores de governo. Com a reforma de 88 houve, sem dúvida, um aumento do patamar da carga tributária global, mas como resultado da expansão significativa da arrecadação mediante as contribuições sociais.

Esta estrutura, contudo, passou a ser fortemente questionada a partir mesmo da sua implementação, resultando num acúmulo de propostas e tentativas de reformas. Mas à época os debates ficaram centralizados na simplificação do sistema tributário, de forma a reduzir os discussões a meras proposições de diminuição do número de tributos cobrados no país. Por si só a discussão foi esvaziada, sem que fossem efetivadas mudanças.

A partir da abertura econômica do país e da implementação do Plano Real (com vistas na estabilidade) foram surgindo interesses outros, direcionados de fato ao aperfeiçoamento do sistema tributário nacional. Dentre as questões que passaram a tomar realce destacam-se os problemas relacionados à perda de competitividade dos produtos e serviços nacionais, tanto no mercado interno quanto no externo, decorrente dos tributos de má qualidade incidentes em cascata; a excessiva complexidade do sistema, que vem facilitando e estimulando a sonegação; o distanciamento em relação à harmonização tributária com os parceiros comerciais e regionais.

A redução significativa da inflação, em 1994, veio reforçar ainda mais os argumentos em prol das necessidades de reformas estruturais, não restritas mais ao sistema tributário, mas também ao previdenciário (com vistas na redução dos gastos federais) e administrativo (fortalecimento da administração). O advento da estabilidade dos preços inviabilizou a transformação do desequilíbrio fiscal ex-ante em equilíbrio ex-post (como vinha sendo feito à época das crescentes taxas de inflação, graças a indexação das receitas e a indexação apenas parcial das despesas, de forma a revelar os sérios problemas estruturais que afetavam o setor público brasileiro. A debilidade das finanças públicas manifestou-se em significativa deterioração do saldo primário do setor público consolidado, que, combinado com a prática de altas taxas de juros, contribuiu para manter elevados déficits do setor público (da ordem de 5 a 7%), a ponto de colocar em risco a estabilidade do país.

Na esfera tributária ficou claro que a elevada descentralização, não apenas em termos de recursos mas também em termos de política tributária (decorrente da atípica divisão das competências tributárias e da acentuada autonomia decisória das esferas subnacionais), revelava-se como prejudicial à coordenação e integração das políticas tributárias dos diferentes níveis e unidades do governo, ocasionando uma perda significativa de sua funcionalidade para a política macroeconômica. Diante desta constatação surgiram uma série de novas propostas, em que se destaca a do Ministério da Fazenda e do IPEA.

Ambas as propostas têm como linha mestra a PEC no. 175/95, discutindo especialmente os tributos incidentes sobre o consumo, que aparecem como os principais vilões na perda de competitividade brasileira e na complexidade do sistema tributário nacional.

Há que se destacar, contudo, que ambas as propostas não são de todo abrangentes, completas e próximas da perfeição. E nem é este o objetivo que estão perseguindo o atual Presidente da República e os presidentes da Câmara e do Senado ao mobilizarem deputados e senadores. O que se pretende é fazer uma reforma possível no curto prazo, com vistas a aliviar o governo da crise financeira que se encontra, através da diminuição de algumas servidões fiscais que a União passou a estar submetida a partir da Constituição de 1988.

Tamanha rigidez orçamentária e fiscal imposta pela Constituição propiciou uma perversa combinação de pesada carga tributária sobre os ombros do contribuinte e déficit público que já ultrapassa a marca dos 7% do PIB.

É sabido, contudo, que tamanho déficit não será anulado simplesmente por uma reforma tributária de emergência, como as que estão sendo propostas atualmente. Mas sem a revisão de alguns pontos do pacto federativo, no plano constitucional, não há como viabilizar sequer uma redução de tamanho déficit. Portanto, apesar de ser uma medida paliativa, assim como os ajustes fiscais que foram promovidos nos últimos anos, a reforma tributária tornou-se crucial. Ela abriria a possibilidade de atenuar a pressão sobre o Tesouro, dando tempo ao governo para primeiro sair da crise e depois promover uma reforma profunda.

Neste sentido, o objetivo atual do governo é identificar em algum dos projetos de reforma do Sistema Tributário Nacional pontos de consenso, aprová-los e deixar questões polêmicas para discussões futuras. Não se trata do melhor método para conduzir uma reforma, mas parece ser a maneira encontrada para apressar a implementação de medidas que, se eram absolutamente necessárias a alguns anos atrás (quando o governo poderia ter dado início ao processo de reforma), hoje se tornaram vitais para que o país possa vislumbrar chances de sair da crise.

Bibliografia:

AFONSO, JOSÉ ROBERTO R. **A Questão Tributária e o Financiamento dos Diferentes Níveis de Governo.** In: A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados. São Paulo, FUNDAP, 1995. p. 315-328.

AFONSO, JOSÉ R.; REZENDE, F. & VARSANO, R. **Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma Proposta para Debate.** Texto para Discussão IPEA. N. 606. Novembro 1998.

AFFONSO, RUI DE BRITO A. **Os Estados e a descentralização do Brasil –** Naciones Unidas – Série Política Fiscal 93, 1997

AFFONSO, RUI DE BRITTO A. **Federalismo Tributário e Crise Econômica. Brasil: 1975-1985.** Tese de mestrado IE-Unicamp.

AFFONSO, RUI DE BRITTO A. **A Federação no Brasil: Impasses e Perspectivas.** In. A Federação em Perspectiva – ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995 p. 57-75.

BIASOTTO JR., GERALDO & CAVALCANTI, CARLOS EDUARDO GONÇALVES. **Propostas de Reforma para o Sistema Tributário Brasileiro.** Mimeo.

COSTA, ALCIDES J. **Temas para Projeto de Reforma.** Comissão de reforma Tributária e Descentralização Administrativa. SEPLAN/PR. janeiro 1986

DAIN, SULAMIS (coord.). **A Reforma Tributária inclusa: impasse, cenários e mudanças.** IESP-FUNDAP, outubro de 1994.

DAIN, SULAMIS. **Visões Equivocadas de uma Reforma Prematura.** In. Reforma tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP, 1995a p. 43-74.

DAIN, SULAMIS. **Experiência Internacional e Especificidade Brasileira.** Reforma Tributária e Federação. São Paulo. FUNDAP, 1995b p. 21-41.

DIAS NETO, JOÃO. **45 Anos de Carga Tributária no Brasil – uma Análise de sua Evolução.** Tributação em Revista, ANO 2, n. 6 – out/dez 1993.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **A Reforma Tributária de 1966 e a Acumulação de Capital no Brasil.** Coleção Brasil Estudos, n. 3, São Paulo, 1981.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984).** Economia e Planejamento 30, Série "Teses e Pesquisas" 19, São Paulo, 1995a.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas/SP, Editora da UNICAMP, 1995b.

PANZARINI, CLÓVIS. **Atual sistema tributário é anacrônico e injusto**. Jornal SINAESP, jun/jul. 1998 f. 4-5.

QUADROS, WALDEMIR L. **A Tributação Indireta no Brasil**. Reforma Tributária e Federação. São Paulo. FUNDAP, 1995. p. 73-96

REZENDE, FERNANDO. **O financiamento das Políticas Públicas: Problemas Atuais**. In: A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados. São Paulo, FUNDAP, 1995. p. 241-259.

SILVA, PEDRO LUIZ B. & COSTA, VERA LÚCIA C. **Descentralização e Crise da Federação**. In: A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados. São Paulo, FUNDAP, 1995. p. 261-283

VARSAÑO, RICARDO. **O Sistema Tributário de 1967: Adequado ao Brasil de 80?** Pesquisa e Planejamento Econômico, vol.11, n.1, abril 1981. p

VARSAÑO, RICARDO. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Pesquisa e Planejamento Econômico, vol.27, n.1, abril 1997. P 1-40.

VARSAÑO, RICARDO. **De ônus a bônus: Política Governamental e Reformas Fiscais na Transformação do Estado Brasileiro**. Texto para Discussão IPEA. n. 417. Maio 1996. 18p.

VARSAÑO, RICARDO. **A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual Versus ICMS Partilhado**. Mimeo

Reforma Tributária - Nova Proposta do Ministério da Fazenda. Página do Ministério da Fazenda. <http://www.fazenda.gov.br/portugues/reforma/emenda.html>. dez 1998.