

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA  
CURSO MESTRADO EXECUTIVO

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS  
PERSPECTIVAS FACE À IMINENTE  
REFORMA TRIBUTÁRIA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA POR

RENATO CESAR MELO VASCONCELOS

E  
APROVADA EM 15/JAN/2002  
PELA COMISSÃO EXAMINADORA

---

Luis César Gonçalves de Araújo – Doutor.

---

Deborah Moraes Zouain – Doutora.

---

Cláudio R. Contador - PhD.

## **RESUMO**

A Constituição Federal, promulgada em 1988, trouxe um capítulo dedicado exclusivamente ao sistema tributário nacional, artigos 145 a 162, em que ficaram estabelecidos os princípios gerais da tributação nacional, as competências e limitações tributárias dos entes federativos, bem como a repartição das receitas tributárias arrecadadas. Tributaristas consagrados da época louvaram os dispositivos constitucionais recém-implantados, reiterando que os mesmos estabeleceriam a justiça fiscal, reduzindo as desigualdades sociais e possibilitando que os entes federativos arrecadassem e canalizassem recursos para os serviços públicos essenciais.

Em 1995, sete anos após, o clamor da população e mormente de diversos setores econômicos do país tornaram-se audíveis nos Poderes Executivo e Legislativo, demonstrando a necessidade premente de uma reforma tributária que, entre outros objetivos, implicasse uma composição mais justa da carga tributária, a qual sobrecarregava setores produtivos da economia, contribuindo para a reduzida taxa de crescimento nacional. Na época (1995), o relator da reforma tributária na Câmara dos Deputados, deputado Mussa Demes (PFL-PI), deu início aos trabalhos tendo sido elaborados até o ano 2000 diversas propostas oriundas do governo ou da oposição, as quais apresentaram um fato em comum: a rejeição de seu teor.

Pressões políticas, interesses de setores econômicos e o receio por parte dos entes federativos de uma queda da arrecadação tributária nacional inviabilizaram a sua aprovação na forma dos mais diversos e diferentes projetos apresentados a partir do ano de 1995.

Com esteio em pesquisa bibliográfica acerca do tema, bem como considerações e críticas a respeito, este trabalho visa a apresentar um estudo acerca do sistema e da administração tributária nacional desempenhada pela Secretaria da Receita Federal, apresentando as graves deficiências existentes e analisando as perspectivas contidas nas recentes propostas apresentadas.

## **ABSTRACT**

*Since 1995 we have observed a great dissatisfaction with tax policy in Brazil. The government, the economic power and also the population agree that the tax burden is excessively high and unfair. This can be confirmed when we draw a parallel between the evolution of income distribution and tax burden. Despite this common sense, many political and economic powers present different solutions, according to their interests, in order to improve the Brazilian tax system. Meanwhile, this inefficient tax structure, which strengthens the well-known economic and social problems, perpetuates and, as a consequence, leads the country to an undesirable condition. This work evaluates the tax policy in Brazil from 1995 to 2000, providing a critical analysis on how the government dealt with taxation in this period to achieve its own goals.*

## **SUMÁRIO**

<i>Apresentação</i> ,.....	06
1 - Antecedentes da Tributação Brasileira.....	08
2 - O Sistema Tributário Brasileiro.....	12
2.1 - Função dos Tributos.....	16
3 - A Carga Tributária Brasileira.....	18
4 - Competições Tributárias Nacionais.....	20
4.1 - Competição Tributárias Vertical (CTV).....	21
4.2 - Competição Tributárias Horizontal (CTH).....	30
4.2.1 - Abordagem Teórica da CTH.....	35
4.2.2 - Conseqüências da Guerra Fiscal.....	41
4.2.2.1 - Perspectiva Nacional.....	44
4.2.2.2 - Perspectiva Estadual.....	44
5 - A Necessidade da Reforma Tributária.....	46
5.1 - Tributos Cumulativos.....	46

5.2 - Tributos não Cumulativos.....	50
6 - Propostas de Reforma Tributária.....	54
7 - A Busca pela Justiça Fiscal.....	67
8 - Conclusão.....	78
9 - Bibliografia Básica.....	81
10 - Bibliografia Suplementar.....	84

## **APRESENTAÇÃO**

O cenário criado pelo incremento dos investimentos externos no país a partir de 1994 aliado à crise financeira dos entes federativos nesse período provocou o agravamento das distorções tributárias existentes no sistema tributário nacional.

Este trabalho teve como proposta promover uma análise tributária crítica do período pós-implementação do Plano Real, em que são evidenciadas várias anomalias provocadas pelos governantes dos entes federativos na busca irrefreável da obtenção de questionáveis vantagens tributárias para suas jurisdições, em prejuízo do pacto federativo.

O trabalho foi organizado em oito (08) capítulos abordando os temas pertinentes a este complexo tema.

O Capítulo 1 apresenta um relato cronológico-sintético dos antecedentes tributários no Brasil e no mundo, demonstrando o quão antigos são os registros de ocorrência de distorções tributárias na sociedade.

O Capítulo 2 traz informações conceituais genéricas acerca dos tributos e suas funções, as quais se apresentam imprescindíveis para o perfeito entendimento do teor do trabalho.

No Capítulo 3 encontra-se demonstrada a composição por ente federativo e a evolução cronológica da carga tributária brasileira, cuja breve análise desenvolvida já permite ao leitor facilmente identificar o perfil extremamente oneroso da arrecadação tributária nacional no período 1991-2000.

No Capítulo 4 são evidenciadas e analisadas as principais causas dos problemas encontrados na estrutura tributária nacional, representadas pelas competições tributárias vertical e horizontal. Neste tópico são ainda apresentados exemplos perniciosos fáticos de competição tributária demonstrando a imperiosa necessidade de alteração do atual sistema tributário vigente.

O Capítulo 5 apresenta elementos nocivos adicionais, provocados pelos próprios governantes/legisladores, que sepultam a eficiência do sistema tributário nacional, a exemplo da relevância concedida neste período à arrecadação dos tributos cumulativos.

No Capítulo 6 são apresentadas análises sintéticas de propostas de reforma tributária apresentadas no Congresso Nacional, evidenciando-se incongruências e

tendências apresentadas pelas mesmas.

O Capítulo 7 expõe o grave problema de distribuição da renda no país, bem como diversas análises e considerações acerca de como dever-se-ia atuar para reverter esta perversa tendência nacional na busca por um sistema tributário que tenha como objetivo primeiro não a arrecadação, mas sim a justiça fiscal.

Finalmente no Capítulo 8 promove-se a conclusão do trabalho a partir de uma abordagem sistemática de seu conteúdo, com espaço para observações sobre os elementos básicos a serem implementados que sustentariam uma tributação mais justa em nosso país.

Caxias do Sul (RS), janeiro de 2002

*Renato Cesar Melo Vasconcelos*

## ***1 – ANTECEDENTES DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA***

Desde os seus primórdios o homem já vivia em sociedade reunindo-se em grupos e tribos, sendo esta procura pela vida social uma característica inerente à humanidade. Ainda vivendo desta forma primitiva e submetidos voluntariamente à autoridade do *pater familias*, os homens já conheciam e utilizavam o tributo para resolver problemas de sobrevivência do grupo. Em verdade, não se sabe ao certo como e quando teve origem o tributo, pois a simples presença de uma coletividade pressupõe a necessidade de alguma contribuição solidária que propicie a sua manutenção.

A origem do nome tributo encontra-se no verbo latino *tribuere* - distribuir, repartir entre as tribos - que significava dividir entre os membros da tribo os encargos da vida em sociedade. Nesta época as contribuições eram feitas em espécie - frutos, animais etc - ou em serviços à coletividade e já significavam condição de sobrevivência, regada por uma ética tribal que, mesmo sem a existência de leis, limitava e definia os direitos dos seus integrantes e das famílias.

Com o progressivo crescimento e fortalecimento das tribos, os seus chefes ganharam maior importância, assumindo concomitantemente encargos de chefes de guerra, passando a instituir e cobrar tributos arbitrariamente, arrecadados em grande parte mediante o uso da força. Com seu gradual crescimento, estas tribos transformaram-se em aldeias, posteriormente em povoados, e mais tarde em cidades. O incremento natural das atividades comerciais nas futuras cidades, bem como o aumento da concentração populacional, ocasionou uma demanda pela regulação das já consideradas complexas relações da vida comunitária. A partir desta necessidade em fixar direitos e deveres para todos os cidadãos e atividades desempenhadas pela comunidade, deu-se origem à criação de uma estrutura legal e administrativa que convencionou-se denominar no mundo ocidental de "Estado". Na Grécia antiga, por exemplo, já reconheciam-se os direitos civis e políticos não apenas adstritos aos seus habitantes, mas também às demais tribos circunvizinhas e estrangeiros. Trata-se do primeiro esboço da cidadania ocorrida no Ocidente.

Da mesma forma, a comunidade passou a perceber a necessidade da presença de um órgão que provesse a manutenção do abastecimento de água, obras públicas, estradas, fossas etc. E para a consecução destes objetivos seriam obviamente necessários recursos, já que alguém certamente deveria pagar por isso cujo ônus, em princípio, compreenderia todos os cidadãos que se beneficiavam direta ou indiretamente das ações do Estado. Surge, portanto, o Estado, oriundo da necessidade de coordenação e de restrição das atividades



individuais, tornando possível o convívio de muitos em um mesmo local.

Entretanto, tal como ocorre no século XXI, nem todos pagavam tributos. A nobreza e o clero mantinham-se imunes a qualquer incidência tributária face a "relevância" das atividades que desempenhavam. Os senhores feudais e a alta burguesia européia permaneceram, outrossim, longos períodos beneficiados pela realeza que dependia, sob o aspecto social e econômico, destes segmentos em virtude de sua proximidade dos trabalhadores que, em última análise, eram os verdadeiros pagadores de impostos.

Colonizados por europeus, a história do tributo em nosso país não apresenta distinções relevantes em sua evolução quando analisamos a história mundial. Até 1822, quando foi declarada a nossa independência face o insustentável clima de sublevação da colônia, possuíamos uma tributação arbitrária definida pela realeza portuguesa, cujo objetivo era, em suma, extrair o máximo possível dos colonos, destinando a quase integralidade do montante arrecadado para uma realeza que passava por problemas financeiros na metrópole além-mar. Como a administração tributária era precária, novos impostos eram rotineiramente criados, os quais eram recolhidos em espécie por servidores especiais da coroa portuguesa.

Com a nossa independência (1822) pouca coisa mudou. O poder continuava centralizado na pessoa do imperador que mantinha fortes laços com a família real portuguesa e a arrecadação de impostos permanecia ineficiente. Mais tributos foram criados chegando-se a absurda quantidade de 150 tributos só no nível central, sem considerar os provinciais e os municipais. Os impostos alfandegários apresentavam-se excessivos em virtude da maior facilidade de seu controle, já que dependiam do desembarque portuário. O interior, pouco e descontinuamente habitado, encorajava toda forma possível de sonegação, cuja situação o aparelho fiscal do reinado não conseguiu reverter.

Durante o período denominado República Velha (1889-1930) o país passou a ser dirigido pelos grandes produtores e pela elite proprietária, situados nos estados mais ricos da nova república (São Paulo e Minas Gerais). Antes concentrado no imperador, o poder foi descentralizado pelos estados mais ricos, em prejuízo dos demais estados de pouca expressão econômica.

A economia brasileira viveu, nessa época, um fase áurea impulsionada pelo liberalismo econômico e pela expansão do comércio internacional, em consequência do grande progresso das nações européias e norte-americana, aliado ao desenvolvimento do sistema de transportes nacional. O liberalismo produzido pelo *laissez faire* europeu, que

pode ser traduzido pela "ampla liberdade de mercado", regia as ações econômicas no Brasil perpetuando as imensas desigualdades econômico-sociais entre as regiões do país, muito diferente da liberdade de produção sem intervencionismo estatal ocorrida na Europa em que a qualificação da mão-de-obra e a presença de capital justificavam este anseio da sociedade européia.

A Constituição republicana elaborada por Rui Barbosa e aprovada em 1891 concedia aos estados, entre outros tributos, o imposto referente à exportação, reservando para a esfera federal o imposto de importação. Tendo em vista que a maioria dos produtos industrializados eram importados, face a insignificância da indústria local, torna-se fácil perceber que o imposto de importação representava a principal fonte de recursos fiscais. Como o imposto de exportação beneficiava os estados cuja produção representava grande procura no mercado europeu, apresenta-se clara a injustiça promovida pela tributação vigente já que aumentava ainda mais o abismo entre os estados ricos e pobres.

Para compensar esta disparidade e reduzir o problema financeiro de suas administrações, os estados mais pobres criavam, à margem da lei, impostos referentes à entrada de mercadorias, tal como se fosse importação de bens de outros estados, o que gerou grandes rivalidades entre os entes federativos. Outra forma comumente adotada pelos estados pobres para incrementar sua arrecadação era a de sobretaxar a importação de produtos com similar nacional, que por vezes era até justificada. Trata-se de uma verdadeira guerra fiscal ocorrida nas primeiras décadas do século XX.

Em 1923 surge o imposto de renda em base progressiva representando um enorme avanço em matéria tributária. Sendo este um tributo direto, incidente sobre os rendimentos individuais dos cidadãos, mais gravoso para os que auferem maiores rendimentos, sua acepção apresenta-se teoricamente mais justa, aliviando a carga tributária dos impostos indiretos, como o de consumo, que sempre foi muito alta e que onera igual e injustamente pobres e ricos.

Com a era Vargas (1930-1945) vieram as Constituições de 1934 e 1937 que pouco se diferenciavam em seu aspecto tributário. Entre suas virtudes está a definição clara das competências tributárias dos entes federativos, a proibição da bitributação e a necessidade de autorização legal para instituir impostos. Tais virtudes já demonstram a preocupação do legislador com a unidade nacional e com os princípios de liberdade e igualdade dos cidadãos.

Com a nova Constituição promulgada em 1946 e a redemocratização nacional promovida pelo presidente Dutra, motivada principalmente pelos ideais liberalizantes do

pós-guerra, foram estabelecidas condições para o pleno exercício da cidadania com a igualdade da participação popular na política. Houve uma modernização na definição dos tributos, resgatando o federalismo fiscal tão abalado com a ditadura Vargas. Estabeleceu-se nesta Carta Magna atribuições às esferas governamentais e a definição das partilhas quanto à arrecadação de impostos federais e estaduais.

A mudança mais significativa só veio a ocorrer em fins de 1965, por ocasião da ditadura militar, quando foi aprovada a Reforma Tributária, de autoria de um grupo de juristas, que aumentou significativamente a carga tributária nacional. Com o objetivo de reduzir as disparidades entre indivíduos e regiões, sua prioridade coube aos impostos diretos, mormente o imposto de renda das pessoas físicas, cuja progressividade oneraria mais do que proporcionalmente aqueles de maior renda. Os impostos indiretos seriam cobrados sobre o valor adicionado nos processos de industrialização e comercialização. A maior virtude advinda desta reforma tributária foi a completa modernização da estrutura tributária nacional em que transferiu-se o conceito de tributos antes restrito ao aspecto jurídico para os fenômenos econômicos que são, em verdade, a gênese dos rendimentos tributados.

A reforma promoveu um aumento das bases de incidência de impostos e das hipóteses de tributação na fonte, isto é, a cobrança do imposto no exato momento que dá origem ao rendimento, além da elevação de alíquotas (percentual aplicado sobre os rendimentos tributados).

A administração fiscal também foi alvo de relevantes modificações. Em 1968 foi criada a Secretaria da Receita Federal, com a missão de administrar a carga tributária de competência da União, unificando os diversos órgãos que desempenhavam sem qualquer harmonia a gestão dos impostos federais. Com o claro intuito de modernizar a administração tributária nacional, a Secretaria da Receita Federal passou a contar com o apoio da recém-criada empresa pública de processamento de dados denominada SERPRO. Lamentavelmente pouco se fez para manter este órgão na vanguarda da tecnologia. As atualizações necessárias neste tipo de investimento não foram feitas e gradualmente os recursos tecnológicos tornaram-se obsoletos para o desempenho de suas funções.

Em 1985 termina a ditadura militar, profunda opressora do exercício da cidadania, começando uma nova era nacional marcada pela busca da restauração da democracia. Em outubro de 1988 foi aprovada a última Carta Magna que, face à intensa participação popular, foi denominada pelo então presidente da Assembléia Nacional Constituinte, Deputado Ulysses Guimarães, de "Constituição Cidadã".

Necessário se faz salientar que a estrutura tributária vigente encontra sua pedra angular nessa última Constituição Federal, a qual restabeleceu o federalismo fiscal promovendo importantes modificações, tais como: uma melhor distribuição das competências tributárias e da partilha da arrecadação tributária, bem como a recomendação acerca da predominância de impostos com caráter pessoal segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Desde a promulgação da constituição não houve qualquer mudança relevante na estrutura tributária nacional. A partir de 1988 diversas medidas infraconstitucionais regulamentaram e melhor definiram hipóteses de incidência tributária, alteraram alíquotas, com o objetivo, em regra, de incrementar a arrecadação fiscal. É a partir deste cenário tributário, e motivado pela busca da justiça tributária em nosso país, que serão abordados nesta dissertação de mestrado problemas tributários nacionais os quais possibilitarão uma análise mais crítica das propostas de reforma tributária.

## **2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Com o intuito de promover a perfeita compreensão da matéria objeto desta dissertação de mestrado, faz-se necessário fornecer um visão geral da estrutura do sistema tributário atual, a fim de que conceitos básicos acerca do tema possam ser amplamente abordados sem qualquer receio de um eventual entendimento equivocado.

Toda e qualquer atividade de governo possui encargos que variam em função da amplitude de suas atribuições e responsabilidades as quais são definidas pela sociedade. Estes encargos são, em regra, financiados por quatro fontes de recursos:

- Renda Primária → Decorrente da Ação Empresarial do Estado;
- Rendas Inflacionárias → Mediante emissão de papel-moeda e ampliação da base monetária;
- Endividamento Público → Tomada de empréstimo e colocação de títulos do governo no mercado; e
- Rendas Tributárias → Decorrentes do ordenamento tributário vigente.

No capitalismo moderno as rendas tributárias representam a fonte de recursos de maior relevância. Através dos tributos, o Estado consegue extrair recursos da sociedade para financiar suas ações, ações estas definidas pela própria sociedade através de seus legítimos representantes e formatadas através do orçamento público. A forma pela qual o Estado gera estas receitas tributárias, assim como o nível de arrecadação almejado, são estabelecidos pelo respectivo sistema tributário.

Como sistema tributário deve-se entender como um conjunto ordenado e lógico de normas relativas à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser considerados de forma estática, mesmo porque estes devem ser aplicados em um conjunto dinâmico composto mormente pela realidade social, pelo sistema econômico e pelo critério de justiça.

O sistema tributário de um Estado não pode, outrossim, ser considerado neutro dentro do contexto sócio-econômico em que se encontra vigente. Sua estreita correlação com a realidade objetiva é regularmente observada e acompanhada pelos governantes e tecnocratas que definem a política econômica a ser adotada por um país. Uma simples análise quantitativa entre as rendas tributárias e os gastos públicos já evidencia um desequilíbrio das contas públicas, colocando em posição de fragilidade a estabilidade econômica de um país.

A principal função de qualquer sistema de tributação é, portanto, proporcionar o nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colocados à disposição da população. Entretanto, um Estado que almeja crescimento e desenvolvimento de sua sociedade não pode restringir esse instrumento de imposição a uma singela função arrecadatória. Outras funções não menos importantes residem na imposição tributária de um Estado, senão vejamos:

- buscar o ajustamento da alocação de recursos;
- proporcionar o ajustamento na distribuição da renda e da riqueza; e
- assegurar a estabilização econômica.

O sistema tributário vigente encontra sua pedra angular nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, em que ficaram definidos os princípios gerais da tributação nacional, as competências e limitações tributárias dos entes federativos, bem como a repartição das receitas tributárias arrecadadas. No artigo 145 foram definidas as espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Alguns tributaristas renomados ainda consideram as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios dentro do conceito de tributos. Não obstante as interessantes posições doutrinárias acerca do assunto, tal estudo encontra-se fora do escopo deste trabalho e não será objeto de considerações pertinentes.

Existem várias formas de classificação dos tributos na literatura. Podem ser classificados conforme a competência tributária definida na Carta Magna - federais, estaduais e municipais - ou conforme o Código Tributário Nacional dispunha, ainda na

vigência do sistema tributário anterior, com fulcro na característica do fato gerador: comércio exterior, produção/circulação e patrimônio/renda. Abaixo apresentam-se sintetizadas, no universo dos tributos e segundo a legislação tributária vigente, estas duas formas de classificação (discriminados por categoria de tributo e por nível de governo).

**TABELA 1: Classificação dos Tributos Nacionais**

<b>IMPOSTOS</b>	<b>COMPETÊNCIA<sup>1</sup></b>
<b>Sobre o Comércio Exterior:</b>	
Imposto sobre a Importação - II	Federal
Imposto sobre a Exportação - IE	Federal
<b>Sobre o Patrimônio e a Renda:</b>	
Imposto sobre a Renda e Proventos - IR	Federal
Imposto Territorial Rural - ITR	Federal
Imp. s/ Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	Estadual
Imp. de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações - ITCD	Estadual
Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU	Municipal
Imposto de Transmissão <i>Inter-Vivos</i> - ITBI	Municipal
<b>Sobre a Produção e Circulação:</b>	
Imposto s/ Produtos Industrializados - IPI	Federal
Imp. s/ Operações de Crédito, Câmbio e Seguros - IOF	Federal
Imp. s/ Circ. de Mercadorias e Serviços - ICMS	Estadual
Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza - ISS	Municipal
<b>Contribuições Sociais<sup>2</sup>:</b>	
Sobre a Folha de Pagamentos - INSS	Federal
Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	Federal
Para o Programa de Integração Social - PIS	Federal
Para a Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP	Federal
Sobre Movimentação Financeira - CPMF	Federal
Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Federal
Sobre Salários para Custeio da Previd. de seus funcionários	Estadual/Municipal

**Fonte:** Constituição Federal de 1988

<sup>1</sup> O Distrito Federal acumula a competência dos Estados (artigo 155 da Constituição Federal) e dos Municípios (artigos 32 e 147 da Constituição Federal).

<sup>2</sup> As contribuições sociais, que são receitas vinculadas à área de Seguridade Social (Previdência, Saúde e Assistência Social), podem ter três bases de cálculo: folha de pagamentos, lucro ou faturamento.

Há outras formas de classificação de tributos, *verbi gratia*, conforme o número de fases em que gravam - monofásicos (IOF sobre o ouro) e plurifásicos (ICMS ou IPI). Desta forma de classificação deriva a classificação em cumulativos e não cumulativos, segundo a

técnica de aplicação dos tributos multifásicos. Os cumulativos incidem em várias fases de circulação do bem, sem descontar o valor do tributo pago nas fases anteriores. Nos não-cumulativos, tais como ICMS e IPI, o tributo incide apenas sobre o valor que foi agregado ao produto em cada fase.

Sob o aspecto econômico há os tributos diretos e indiretos. Nos tributos diretos, como o imposto de renda, os contribuintes "de fato" e "de direito" são os mesmos. Já nos indiretos, classicamente representados pelos impostos sobre o consumo, os contribuintes "de fato" e "de direito" são representados por pessoas distintas. Assim, o contribuinte "de direito" - normalmente representado pelo varejista - tem a responsabilidade legal de recolher o tributo cujo ônus financeiro é repassado por este para o "contribuinte de fato", que é representado pelo adquirente-consumidor.

Além de definir as competência tributárias, a Constituição Federal estabelece ainda as regras de transferência intergovernamental de recursos e de partilha de receitas tributárias. Desta feita, procurou-se assegurar na letra da Constituição a correção de eventuais desigualdades regionais referentes à distribuição de recursos para financiamento dos entes federativos. Em verdade, o Brasil apresenta graves desequilíbrios verticais e horizontais em seu federalismo, face a sua grande extensão territorial e diversidade regional. Este sistema de transferências tem como objetivo reduzir esses problemas, adequando as receitas disponíveis às responsabilidades (despesas) entre os três níveis governamentais e repassando recursos das jurisdições mais desenvolvidas para aquelas com menor potencial econômico-tributário.

Existem dois tipos de transferências possíveis: as constitucionais, que são automaticamente realizadas após a arrecadação dos recursos, e as não constitucionais, que dependem de convênios ou vontade política entre governos. As transferências constitucionais podem ainda ser classificadas em transferências diretas (repasse de parte da arrecadação para determinado governo) ou transferências indiretas (mediante a formação de fundos especiais). As transferências previstas em nossa Constituição Federal sempre ocorrem do maior nível de governo, no caso governo federal, para os de níveis inferiores, estaduais e municipais. A tabela abaixo mostra, de forma sintética, a origem destas transferências, representada pelos impostos, e os percentuais de repasse a Estados e Municípios.

TABELA 2: **Brasil - Transferências Constitucionais Diretas**

GOVERNO DOADOR	IMPOSTO TRANSFERIDO	GOVERNO RECEPTOR	% TRANSFERIDO
União	Renda retida na fonte pelos governos estaduais ou municipais	Estados	100%
		Municípios	
União	Operações Financeiras (sobre o Ouro)	Estados	30%
		Municípios	70%
União	Propriedade Territorial Rural (ITR)	Municípios	50%
União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Estados	10%*
Estados	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Municípios	25%*
Estados	Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Municípios	25%
Estados	Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Municípios	50%

Fonte: Constituição Federal de 1988, arts. 153, § 5º., 157, 158 e 159.

\* Segundo critérios específicos (CF, art. 159)

Segue abaixo uma tabela sintetizando as transferências constitucionais indiretas.

TABELA 3: **Brasil - Transferências Constitucionais Indiretas (Fundos)**

TIPO DE FUNDO	TRIBUTO FEDERAL	
	IR (%)	IPI (%)
Participação dos Estados e DF (FPE)	21,5	21,5
Participação dos Municípios (FPM)	22,5	22,5
Compensação das Exportações (FPEX)	-	10,0
Financiamento da Região Norte (FNO)	0,6	0,6
Financiamento da Região Nordeste (FNE)	1,8	1,8
Financiamento da Região Centro-Oeste (FCO)	0,6	0,6
<b>TOTAL</b>	<b>47,0</b>	<b>57,0</b>

Fonte: Constituição Federal de 1988, art. 159; ADCT, art. 34, §10; Lei 7.827/89.

## 2.1 - FUNÇÃO DOS TRIBUTOS

Em um primeiro momento o tributo poderia ser analisado como simples fonte de recursos para o Estado e, de fato, assim o era. Entretanto, no mundo moderno tributos vêm sendo criados e utilizados com funções não arrecadatórias, mas mormente de intervenção



na economia privada. Desta feita, interfere-se na economia regional ou mesmo nacional, mediante gravames ou benefícios tributários, estimulando-se determinados segmentos econômicos, investimentos regionais ou mesmo desestimulando-se a importação de determinado produto ou o consumo de certos bens.

No Brasil, pode-se observar que a legislação tributária nacional possui vários exemplos em que o tributo, ou sua ausência, é utilizado para fomentar atividades econômicas de regiões menos desenvolvidas. No que se refere ao ICMS, verifica-se que a alíquota interestadual de mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste e destinadas aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Espírito Santo estão fixadas em 7%, enquanto que para os demais Estados/Regiões esta alíquota interestadual encontra-se fixada em 12%. Em um primeiro momento poderia parecer pouca a influência destes cinco (5) pontos percentuais, porém devemos considerar que existe, de fato, uma majoração de 71,43% do montante de imposto arrecadado. Desta forma, considerando-se a título de exemplo uma mesma base de cálculo de 100mil, teríamos 7mil ou 12mil de imposto dependendo da origem/destino a ser dado à mercadoria, diferença esta que não pode ser ignorada.

A desoneração tributária das exportações representa, da mesma forma, um ato volitivo governamental que objetiva estimular a exportação nacional (balança comercial), em detrimento da arrecadação tributária. Fundos constitucionais para financiamento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, advindos da partilha da arrecadação de tributos federais (IR e IPI) também demonstram a preocupação do legislador constitucional em promover o equilíbrio do desenvolvimento nacional, atualmente concentrado em sua grande parte nas regiões sudeste e sul.

Destacando-se no campo das políticas sociais, a tributação de um Estado tem, outrossim, a importante função de reduzir as desigualdades sociais existentes. Motivo pelo qual o tema "equidade" vem obtendo significativo destaque, principalmente nos países menos desenvolvidos. Através da formulação e implementação de políticas públicas, a tributação tem sido orientada para o cumprimento do papel de instrumento da justiça fiscal e de diminuição das desigualdades regionais e nacionais. Para atingir tal intento, os sistemas tributários demandam um aparelhamento cada vez mais complexo, bem como recursos humanos mais qualificados e em maior quantidade.

Não podemos olvidar do princípio constitucional da seletividade (art. 153, § 3º., inciso I da Constituição Federal) a que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) está sujeito. Por este princípio, a alíquota deste imposto a ser aplicada aos produtos

industrializados seria definida em função da essencialidade dos mesmos. Desta feita, quanto mais essencial o produto, *verbi gratia* os produtos da cesta básica, menos gravosa seria a alíquota aplicável.

O imposto de renda é o melhor tributo para se buscar a justiça fiscal e, por conseguinte, a justiça social. Com alíquotas estratificadas por faixa de renda, este imposto apresenta-se mais gravoso para aqueles contribuintes que apresentam um maior "índice de superfluidade" face à sua renda auferida, onerando estes mais do que proporcionalmente se comparado aos de menor índice (menor renda). Este é um dos poucos impostos que respeita o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, § 1º. da Constituição Federal) que dispõe que *"sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)"*.

Lamentavelmente o imposto de renda não tem a significância desejada na estrutura tributária nacional. Sua participação na carga tributária nacional, que em 1999 foi de apenas 18,03%, poderia ser elevada a fim de que suas virtudes fossem mais representativas no contexto tributário nacional.

### 3 - A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

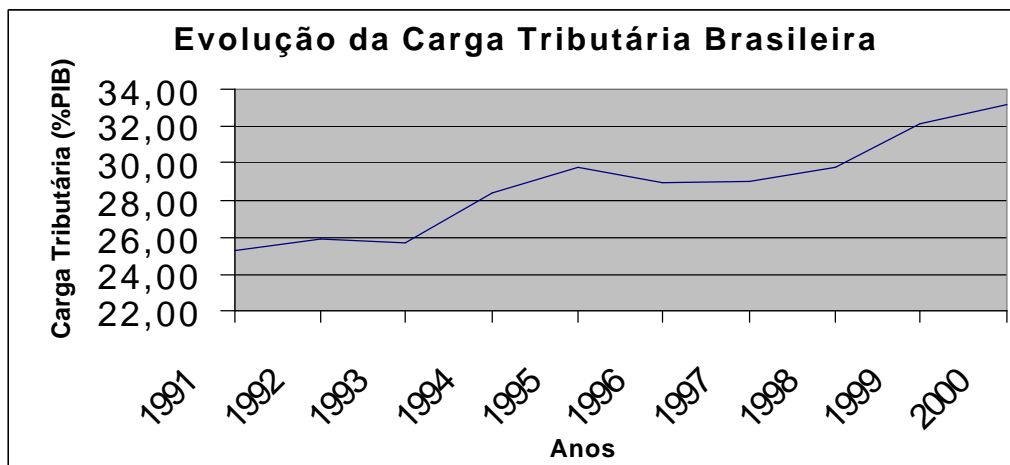
Eleito o principal problema da situação tributária atual e um dos grandes motivadores da mobilização nacional em torno de uma nova proposta tributária, analisaremos este problema de posse dos dados que aprioristicamente justificam sua indignação.

**TABELA 4: Carga Tributária Nacional**

Ano	CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA POR ESFERA DE GOVERNO (% PIB)			
	União	Estados	Municípios	Total
1991	16,72	7,29	1,21	25,21
1992	17,50	7,35	1,00	25,85
1993	18,47	6,47	0,79	25,72
1994	20,46	7,98	0,00	28,45
1995	20,01	8,32	1,43	29,76
1996	19,35	8,20	1,42	28,97
1997	19,65	7,92	1,47	29,03
1998	20,42	7,79	1,54	29,74
1999	22,47	8,17	1,51	32,15
2000	22,97	8,69	1,52	33,18

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

Com os dados supra e fazendo uso do gráfico de linha (abaixo) podemos verificar como se comportou a curva da carga tributária brasileira nesta última década.



Apresenta-se interessante verificar que em 1991 partimos de uma carga tributária menos elevada que deveu-se basicamente não à liberalidade de nossos governantes, mas sim pela extinção em fevereiro/91 da BTN-Fiscal que funcionava como indexador dos tributos, substituída de sorte precária pela Taxa Referencial de Juros (TR), haja vista os questionamentos advindos de sua utilização. Abandonada a TR face às inúmeras contendas judiciais, os tributos permaneceram, a partir de julho/91 sem qualquer indexador. Com a acentuada inflação do período (1991) e sem indexadores para os tributos, verificou-se uma queda vertiginosa da arrecadação tributária nacional, cuja distorção foi corrigida em 1992 através da criação da UFIR (Unidade Fiscal de Referência) como novo indexador.

A partir de 1992 observa-se que a carga tributária nacional apresentou uma trajetória irregular, porém sempre de crescimento, culminando com o recorde de 33,18% obtido em 2000.

Preliminarmente à qualificarmos de elevada a carga tributária nacional, outras perspectivas devem ser consideradas: Qual o modelo de Estado definido pela nossa sociedade? A fonte de custeio para a manutenção deste Estado definido pela sociedade é suficiente?

Em outubro de 1988, com a promulgação da Constituição Federal, verificou-se que nossos constituintes, que em última análise representam de forma legítima os interesses do povo brasileiro, optaram por um modelo de Estado "provedor", do tipo "Estado do Bem-Estar Social".

Desde a década de quarenta, com o fim da segunda grande guerra, tornou-se "modismo" entre diversas nações do mundo a adoção do então chamado *Welfare State*, onde seriam amplamente definidos os vários encargos do "Estado provedor", a fim de que este promovesse a correta alocação dos recursos visando ao bem-estar da sociedade a este vinculada.

Não obstante as infundáveis críticas à nossa constituição federal, ela apresenta em verdade um alto padrão de qualidade com a definição de garantias e direitos individuais e coletivos comparáveis aos países mais desenvolvidos. Tal ocorre, da mesma forma, com os direitos do cidadão e das minorias, assim como com a abrangência e universalidade dos serviços do Estado. Desnecessário se faz salientar que a amplitude do modelo de Estado escolhido pela sociedade deve ser compatível com as fontes de financiamento necessárias ao seu custeio.

Com o intuito de fundamentar as críticas à carga fiscal brasileira, normalmente são apresentados paralelos entre a carga fiscal nacional e a de outros países mais desenvolvidos, tais como o Japão e os Estados Unidos. Esta comparação apresenta-se por demais simplista, já que não se promove a comparação daquilo que justifica a carga fiscal de um Estado: a amplitude do modelo de Estado. Ressalte-se que as sociedades destes países optaram por uma menor presença do Estado, o que, inevitavelmente, prescinde de uma fonte de custeio tão elevada. Nestes Estados mais prósperos, grande parte dos serviços, que em nosso país são de responsabilidade do Estado, são lá praticados pelo mercado, *verbi gratia*, os serviços de saúde (planos e seguros de saúde) e o seguro social (fundos de pensão). De igual relevância seria compararmos a distribuição de renda dos países e a real necessidade da presença do Estado para prover direitos e garantias mínimas àqueles de pouca ou nenhuma renda, como é o caso de grande parte da população brasileira.

#### **4 - Competições Tributárias Nacionais**

Como país federativo que é, o Brasil constitui-se de três níveis governamentais representados pela União, 26 Estados (um Distrito Federal) e aproximadamente 5.500 Municípios. Estes entes federativos gozam de independência e autonomia política, administrativa e financeira. Quanto ao aspecto tributário, cada um dos níveis governamentais supra tem a prerrogativa de instituir os impostos que pertençam à sua competência privativa, conforme claramente definido na Constituição Federal. Não obstante, as três esferas de governo têm ainda a competência comum para instituir taxas

(pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços públicos), contribuição de melhoria e contribuição para custeio da previdência e assistência social de seus servidores.

Em qualquer federação surgem sempre questionamentos quanto à distribuição das bases tributárias entre os governos e a posterior repartição da receita tributária advinda. Tal fato justifica-se pela possibilidade de competição tributária entre os entes federativos. A forma definida pela Constituição Federal, apesar de seguir um padrão teórico internacional, traz em seu bojo uma grave e pioneira distorção no que se refere à tributação sobre o consumo. No sistema brasileiro existem dois impostos sobre o consumo, do tipo valor adicionado, administrados por níveis distintos de governo: o IPI, que incide apenas sobre bens industrializados, e o ICMS, que incide sobre a circulação de bens em geral e alguns serviços específicos. Estes dois impostos são, em verdade, estruturalmente bem semelhantes, cuja fusão em um único imposto proporcionaria maior racionalidade econômica e menor custo administrativo, tanto para o setor público como para o privado. Para agravar a distorção, além do IPI e do ICMS, também incidem sobre os bens e serviços o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP. Destarte, o consumo nacional apresenta-se complexamente tributado pelas três esferas de governo, sujeitando-se, até mesmo à tributação em cascata, isto é, um mesmo tributo incidindo nas diversas fases do ciclo comercial/produtivo sobre o valor integral do produto.

Motivadas principalmente pela difícil situação financeiro-fiscal das administrações dos três níveis governamentais (federal, estadual e municipal), emergem duas tipologias de competição tributária com grandes repercussões no cenário nacional. A competição entre governos de mesmo nível hierárquico, denominada competição horizontal, e também a competição entre níveis de governo distintos, denominada competição vertical. Não obstante ser apenas a primeira amplamente divulgada pelos meios de comunicação pela alcunha de "guerra fiscal", observaremos que a segunda existe de fato e sua grande relevância, que a muitos surpreende, jamais poderia ser desconsiderada neste trabalho.

#### ***4.1 - Competição Tributária Vertical (CTV)***

Este tipo de competição tributária desenvolve-se quando há o envolvimento de níveis de governo distintos e quando um dos níveis de governo envolvidos consegue, a partir das relações entre eles, influenciar as finanças públicas do demais. No capítulo referente ao sistema tributário nacional, pode-se verificar que não apresenta definida pela constituição federal qualquer tipo de competência comum ou concorrente para a instituição de impostos. Desta forma, as competências tributárias nacionais apresentam-se

"constitucionalmente" bem apartadas, ocorrendo tão-somente a partilha da arrecadação de alguns tributos e a definição de repasse de fundos constitucionais, que são, no que se refere à arrecadação tributária nacional, as únicas formas de comunicação entre os entes federativos.

Em análise à tabela 11 (pág. 37) verificamos a assimetria econômico-tributária dos governos estaduais, onde apenas a região sudeste foi responsável por aproximadamente 58,16% do PIB nacional no ano de 1998. Com o intuito de atenuar este antigo problema de concentração de riquezas, a constituição de 1988 aumentou ainda mais os percentuais de repasse dos fundos de transferência, que passaram a importar, a partir de então, nos percentuais de 21,5% (Fundo de Participação dos Estados) e 22,5% (Fundo de Participação dos Municípios).

No entanto, estes novos percentuais não resolveram o problema dos Estados e Municípios, funcionando tão-somente como um paliativo constitucional para os problemas financeiros destes entes federativos. Em alguns casos, pior do que paliativo, desestimulou qualquer iniciativa local ou regional de fomento da atividade econômica, já que o montante repassado importava em montante superior até mesmo ao necessário para a consecução das atividades básicas da jurisdição.

Em análise a tabela abaixo, podemos verificar qual a relevância destas transferências constitucionais para os níveis de governo (federal, estadual e municipal), bem como o montante que representam. Mediante análises verticais e/ou horizontais da tabela abaixo apresenta-se possível verificar não apenas a representatividade da(s) transferência(s) para o órgão doador/receptor, como também é possível verificar a evolução cronológica da representatividade destes repasses relativos a cada órgão, principalmente no que se refere à União, em face das alterações promovidas por este ente na legislação tributária nacional.

Mister se faz ressaltar que trata-se de uma tabela que nos fornece uma visão macro (genérica) das transferências constitucionais e a relevância das mesmas, não nos permitindo, a partir da análise da tabela, inferir e/ou determinar regras/perfis aplicáveis a cada ente federativo.

Segue abaixo uma tabela contendo a composição das transferências constitucionais por nível de governo:

TABELA 5 - Transferências Constitucionais das Receitas Líquidas

Valores em Milhões Correntes

		1995		1996		1997		1998		1999		2000	
		R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
UNIÃO	Arrecadação Própria	129.321	67,24	150.708	66,79	171.082	67,67	186.561	68,65	215.915	69,89	250.302	69,23
	(-) Transf. para Estados	(12.164)	6,32	(13.931)	6,17	(15.064)	5,96	(14.288)	5,26	(17.010)	5,51	(19.397)	5,36
	(-) Transf. p/ Municípios	(8.798)	4,57	(10.087)	4,47	(11.262)	4,45	(11.393)	4,19	(13.223)	4,28	(14.387)	3,98
	Receita Disponível	108.359	56,34	126.691	56,14	144.755	57,26	160.880	59,20	185.682	60,11	216.518	59,88
ESTADOS	Arrecadação Própria	53.753	27,95	63.863	28,30	68.930	27,27	71.142	26,18	78.516	25,42	94.678	26,19
	(-) Transf. p/ Municípios	(13.036)	6,78	(15.485)	6,86	(16.814)	6,65	(17.447)	6,42	(19.212)	6,22	(23.217)	6,42
	(+) Transf. da União	12.164	6,32	13.931	6,17	15.064	5,96	14.288	5,26	17.010	5,51	19.397	5,36
	Receita Disponível	52.881	27,50	62.308	27,61	67.180	26,57	67.983	25,02	76.314	24,70	90.859	25,13
MUNICÍPIOS	Arrecadação Própria	9.255	4,81	11.080	4,91	12.801	5,06	14.049	5,17	14.484	4,69	16.590	4,59
	(+) Transf. da União	8.798	4,57	10.087	4,47	11.262	4,45	11.393	4,19	13.223	4,28	14.387	3,98
	(+) Transf. dos Estados	13.036	6,78	15.485	6,86	16.814	6,65	17.447	6,42	19.212	6,22	23.217	6,42
	Receita Disponível	31.089	16,16	36.652	16,24	40.878	16,17	42.889	15,78	46.919	15,19	54.194	14,99
	<b>TOTAIS</b>	<b>192.329</b>	<b>100,00</b>	<b>225.651</b>	<b>100,00</b>	<b>252.813</b>	<b>100,00</b>	<b>271.752</b>	<b>100,00</b>	<b>308.915</b>	<b>100,00</b>	<b>361.571</b>	<b>100,00</b>

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

No que se refere à União, verifica-se que no período de 1995-2000, houve um incremento da representatividade (aumento percentual de participação) de sua "arrecadação própria" e de sua "receita disponível". Verificamos que o mesmo não ocorreu com Estados e Municípios que, sob a ótica global, tiveram reduzidas suas participações.

Apresenta-se interessante observar que, em média, as transferências constitucionais para os Municípios representaram, ao longo de todo este período (1995-2000), aproximadamente 70% do total da receita disponível destes entes, demonstrando o quão dependentes são estes entes federativos dos repasses. Para os Estados, as transferências representam, em média, cerca de 20% de suas receitas próprias, média esta que acoberta uma realidade de mais de 85% das receitas próprias quando destinadas aos Estados da região Norte, mormente Acre, Roraima e Amapá.

Para que as suas receitas disponíveis apresentassem um cronológico incremento como o acima descrito, pode-se verificar que a União apresenta, no que se refere às suas transferências constitucionais, uma histórico vantajoso de redução percentual gradativa das receitas transferidas. Poderíamos, em uma primeira análise, cometer um equívoco de promover uma análise restrita a valores absolutos das transferências, o que não seria cabível, face ao natural crescimento da economia que implica, salvo exceções, o crescimento da arrecadação tributária. É debruçando-se sobre os números desta tabela, e buscando-se as causas para este comportamento que verificamos, de forma pragmática, como ocorre a competição tributária vertical.

Necessário se faz regressar à década de 80 para melhor compreendermos as dificuldades econômico-financeiras dos governos subnacionais. Com estagnação econômica nacional, implementação e fracasso de planos econômicos "salvadores", inflação galopante e uma conjuntura pouco amistosa aos empreendimentos comerciais/industriais, a década de 80 representou um marco negativo na economia nacional, com reflexos óbvios na economia dos entes federados. Em meio a esta grave situação e face aos reclames dos titulares dos poderes executivos estaduais e municipais, a Constituição de 1988 aumentou o percentual de repasse das transferências intergovernamentais, sempre no sentido descendente, com o objetivo de atender aos apelos financeiros dos governantes, com o objetivo de atenuar os problemas até então enfrentados por estes.

Entretanto, o início da década de 90 trouxe "novos" planos econômicos salvadores que resultaram mais uma vez em fracasso, mingüando o motor econômico nacional com consequências diretas na arrecadação de Estados e Municípios.

Em 1994 implementa-se um novo plano econômico, com a criação de uma nova moeda, transformando em poucos meses a economia inflacionária nacional em uma economia estável com inflação baixa. O histórico inflacionário de décadas ensinou, não só ao mercado, mas também aos governos subnacionais que era vital bem usar as atualizações monetárias quase que diárias para manter o poder aquisitivo dos recursos. Também é verdade que muitos governos utilizaram esta instabilidade monetária para gerar receitas e equilíbrio orçamentário pouco confiáveis aos olhares daqueles mais atentos. No entanto, com a estabilidade advinda a partir de 1994, esta fragilidade emergiu em muitos governos que passaram a depender, mais do nunca, de suas administrações tributárias para fazer face aos compromissos (passivos) financeiros firmados no passado ou ainda por firmar.



Aos Estados competia incrementar a arrecadação de seu tributo mais representativo, o ICMS. Aos Municípios, competia aumentar a carga tributária de sua competência (municipal) e, ao mesmo tempo, "torcer" para o incremento das transferências constitucionais oriundas dos Estados e da União, que representam, em regra, a parcela mais representativa de sua arrecadação.

É neste cenário de abertura da economia e de busca pelo fomento da exportação do produto nacional que entra em vigor a Lei Complementar 87/96, também conhecida como "Lei Kandir", isentando do ICMS as exportações. Os Estados, que já não passavam por boa situação financeira, passaram a receber "compensações" previstas nesta mesma Lei Complementar que, segundo a maioria dos governantes estaduais, não compensavam "na íntegra" a queda da arrecadação ocasionada pela publicação desta lei. Estudos intempestivos foram feitos pelos governos subnacionais que, mesmo após o início da vigência da lei, passaram a pressionar para sua modificação. Vale ressaltar que, em virtude da previsão constitucional acerca da transferência aos Municípios de parcela do ICMS arrecadado pelos Estados, os Municípios reforçaram o coro dos insatisfeitos a essa Lei Complementar.

Com a exigüidade dos recursos disponíveis nos três níveis de governos, principalmente na esfera federal responsável por repassar aproximadamente 10% de sua receitas próprias, afloram, a partir de 1995, exemplos nítidos da ocorrência de competição tributária vertical.

**I - CPMF** - Para fazer face às suas obrigações - dívida pública interna e externa - e, adicionalmente, carrear recursos para implementação de diversos investimentos nos segmentos econômicos e sociais, surge com a Emenda Constitucional nº. 3 de 17/MAR/93, o IPMF, em cujo nascedouro já ficou expressa a vedação a qualquer partilha de sua arrecadação.

Originariamente proposto em 1990 pelo deputado federal Marcos Cintra, doutor em economia (Harvard - EUA), como forma de adotar um imposto único em substituição aos demais, a inserção deste novo imposto no universo tributário nacional se deu com a permanência de todos os demais impostos até então existentes. Independente de ser boa ou ruim, a sugestão do deputado apresentou-se, sob o enfoque circunstancial, como uma nova fonte de recursos de excelente potencial arrecadatório, tendo sido desconsiderada qualquer extinção ou redução da carga imposta pelos demais tributos como forma de compensação. Vale ressaltar o disposto no § 3º. do art. 2º. da supracitada Emenda Constitucional quando

dispõe de forma clara que *"o produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada."*

Criado pela Emenda Constitucional nº. 3 de 17/MAR/93 com o nome de batismo de "Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira", com o cognome de Imposto **Provisório** sobre Movimentação Financeira (IPMF), a sua existência teria, inicialmente, prazo definido (até 31/12/94). Entretanto, tendo em vista a enorme arrecadação que este imposto proporcionou a uma alíquota inicial de 0,20%, aliado ao forte apelo humanitário do então Ministro da Saúde Dr. Adib Jatene para carrear recursos para seu ministério, e ainda, em face da enganosa, porém sedutora relação "Grande Arrecadação X Baixo Custo de Administração", este tributo teve seu contrato periodicamente renovado.

Apresenta-se interessante observar que não há fronteiras na competição tributária vertical. No texto constitucional (art. 154) há previsão para a criação de novos impostos, de competência exclusiva da União (competência residual), e que deveria ser feito obrigatoriamente através de lei complementar. Neste caso, engendrou-se uma manobra jurídico-política para que o IPMF não fosse aí qualificado, haja vista que o mesmo texto constitucional (art. 157, inciso II) prevê a destinação de 20% do produto da arrecadação com este novo imposto para Estados e Distrito Federal, o que não interessava à União.

Com a EC 12/96, este tributo manteve a mesma "eficiência" arrecadatória, porém com nova roupagem já que deixou de ser imposto e tornou-se contribuição social, sujeitando-se apenas ao prazo de 90 (noventa) dias previsto na Constituição Federal (art. 195, § 6º.). Com a alteração de sua espécie para "Contribuição Social", o governo federal logrou êxito não apenas pela manutenção desta excelente fonte de recursos, mas principalmente põe termo aos incessantes pleitos estaduais quanto à possibilidade de repartição de sua receita, haja vista que não há previsão constitucional de repartição de receitas oriundas de contribuições sociais.

Com a redação do novo § 4º. do art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído através desta Emenda 12/96, verificamos a cristalina impossibilidade prevista na própria EC de uma nova prorrogação, quando dispõe:

*"Art. 74 - A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.*

(...)

*§ 4º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e **não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.**" (Grifos não do original)*

Entretanto, através da EC 21/99 (art. 75 do ADCT) forjou-se uma vez mais um caminho para ressuscitar este maléfico tributo, extinto de 23/JAN/99 a 17/JUN/99, surpreendentemente ainda qualificado no próprio texto constitucional como de natureza provisória. Adicionalmente, a EC 21/99 preconizou uma elevação de 90% de sua alíquota, motivada politicamente pelo combate à pobreza e pelo financiamento da seguridade social, passando de 0,20% para 0,38%, o que representou, em valores absolutos no ano de 2000, uma receita aproximada de 14,5 bilhões de reais destinado unicamente ao governo federal, deixando mais uma vez ao largo Estados e Municípios.

**TABELA 6: Arrecadação CPMF/IPMF**

Unidade: R\$ milhões

Tributo	1997		1998		1999		2000	
	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB
CPMF	6.909	0,80	8.118	0,90	7.956	0,81	14.545	1,33

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

**II - COFINS** - Como contribuição social, o produto da arrecadação deste tributo também não é repartido com Estados e Municípios. E, em virtude disto, constata-se que, à semelhança do que ocorreu com a CPMF, houve um grande interesse por parte do governo federal em aumentar sua representatividade na arrecadação nacional. Até JAN/1999 a alíquota desta contribuição aplicável sobre a receita bruta das pessoas jurídicas era de 2%. A partir de FEV/1999, através da Lei 9.718/98 (art. 8º.), a nova alíquota que passou a vigorar foi de 3%. Aprioristicamente, poderia parecer pouco o aumento de um ponto percentual na alíquota aplicável. Entretanto, cabe ressaltar que o aumento da alíquota foi, em verdade, de 50% e, adicionalmente, pode-se afirmar que, tal como a CPMF, o seu potencial arrecadatório que já era grande, tornou-se ainda maior com a ampliação da base de incidência pela inserção das receitas das instituições financeiras.

TABELA 7: Arrecadação COFINS

Unidade: R\$ milhões

Tributo	1997		1998		1999		2000	
	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB
COFINS	19.118	2,21	18.745	2,08	32.184	3,27	39.903	3,66

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

**III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** - Haja vista a previsão constitucional acerca da repartição do produto da arrecadação deste imposto, informações estas já condensadas nas tabelas 02 e 03, e o perfil da competição tributária vertical existente em nosso país, o resultado não poderia ser outro senão o da redução de sua significância no contexto nacional. Partimos de 1,95% do PIB em 1997 e atingimos no ano 2000 o percentual de 1,72% (do PIB), implicando uma redução de aproximadamente 12% no período considerado.

TABELA 8: Arrecadação IPI

Unidade: R\$ milhões

Tributo	1997		1998		1999		2000	
	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB
IPI	16.833	1,95	16.306	1,81	16.503	1,68	18.839	1,72

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

**IV - Imposto de Renda (IR)** - Ao contrário do histórico das contribuições sociais, que tiveram um incremento significativo em suas alíquotas, o imposto de renda, que representa o instrumento mais eficaz para a promoção da distribuição de renda nacional, teve suas alíquotas reduzidas. Não se pode olvidar que este importante tributo se sujeita, conforme tabelas 02 e 03, à repartição do produto de sua arrecadação entre União, Estados e Municípios.

Em 1995, a tabela o imposto de renda das pessoas físicas possuía quatro (faixas): isenção, 10%, 25% e 35% (art. 8º. da Lei 8.981/95). A partir de 1996 foi extinta a faixa de 35% (art. 3º. e 11 da Lei 9.250/95) e em 1998 (art. 21 da Lei 9.532/97) a faixa de 25% passou para 27,5%, representando um aumento da alíquota em 10%. Ressalte-se que, tal

como ocorreu com a CPMF, este aumento de 25% para 27,5% seria, de acordo com a referida Lei 9.532/97, para ter efeitos apenas nos anos 1998 e 1999, retornando a alíquota para 25% a partir de 01/JAN/2000. Uma vez mais alterou-se dispositivo legal anteriormente firmado, prolongando-se até 31/DEZ/2002 a alíquota majorada de 27,5% (Lei 9.887/99).

Para que não se alegue que a redução efetuada para a tributação da pessoa física representa um caso isolado, pode-se verificar que com a tributação da pessoa jurídica não foi diferente. Até o ano de 1994 a alíquota aplicável sobre o lucro era de 25%. A partir de 1995 (art. 39 da Lei 8.981/95) a alíquota foi reduzida para 15%, sendo a tributação adicional que variava de 12% a 18% reduzida para 10%.

**TABELA 9: Arrecadação Imposto de Renda**

Unidade: R\$ milhões

Tributo	1997		1998		1999		2000	
	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB	R\$	% PIB
Imposto de Renda	36.524	4,23	45.818	5,09	51.516	5,24	56.397	5,17

Fonte: MF/Secretaria da Receita Federal (SRF)

É perceptível que houve um aumento da arrecadação nominal deste tributo, entretanto, tal se deve principalmente ao congelamento da tabela de imposto de renda desde 1996, ampliando a base de incidência. Aliado ao seu congelamento, a pouca progressividade da tabela das pessoas físicas passou a incidir sobre as classes mais baixas em face do crescimento normal dos salários. Em 1995 eram apenas 6,5 milhões de declarantes. Em 2000 já foram 12,3 milhões.

Destarte, não obstante a relevância do papel das transferências dos fundos constitucionais aos governos subnacionais, em sua grande maioria deficitários e que utilizam estes recursos até mesmo fazer frente às suas despesas correntes, o quadro do governo federal não tem, da mesma forma, apresentado situação fiscal promissora nos últimos anos com situação deficitária na balança comercial e no balanço de transações correntes, cujos recordes de arrecadação são pulverizados com o pagamento do juros da dívida pública.

Nesse cenário deficitário, tanto para os governos subnacionais como para o governo nacional, é que este último faz uso de mecanismos de forte incremento da arrecadação tributária adstritos aos tributos não compartilhados com governos subnacionais,

concedendo benefícios fiscais com o uso do IR ou do IPI e, ao mesmo tempo, fomentando a arrecadação do lado das contribuições. Ademais, verifica-se ainda que esta competição tributária vertical (CTV) promovida pelo governo nacional através da priorização na arrecadação de tributos não partilhados, no caso brasileiro representado pelas contribuições sociais, não prejudica tão-somente os destinatários dos recursos, mas também causa graves efeitos distorcivos na eficiência do sistema tributário brasileiro por tratarem-se de tributos incidentes em cascata, prejudiciais ao setor produtivo nacional, em detrimento de tributos menos distorcivos, como os incidentes sob o valor agregado e sobre a renda.

Aos governos subnacionais, em sua maioria sem sustentação econômica própria e portanto dependentes dos repasses do governo nacional, cabe buscar o incremento de suas receitas próprias e, paralelamente, promover uma ampla articulação política, por meio de seus representantes no Senado Federal, quanto às consequências da CTV existente, a fim de que esses repasses intergovernamentais sejam mantidos em proporção compatível com a qualidade de serviço público e infra-estrutura que se deseja oferecer à população brasileira neste próximo século.

#### ***4.2 - Competição Tributária Horizontal (CTH)***

Preliminarmente, apresenta-se imprescindível promover uma abordagem do conceito de federalismo, por tratar-se do meio em que se proliferam práticas competitivas entre governos subnacionais. Aurélio Buarque de Holanda define "federalismo" como uma *"forma de governo pela qual vários estados se reúnem numa só nação, sem perda de sua autonomia fora dos negócios de interesse comum"*. Cabe, inicialmente, fazer uma retificação já que, perante a doutrina do direito constitucional (positivo), federalismo representa uma "forma de Estado", tal como o Estado unitário, haja vista que representa o *"modo do exercício do poder político em função do território"* (José Afonso da Silva, p.100) . "Forma de governo", que representa a *"maneira como se dá a instituição do poder na sociedade e como se dá a relação entre governantes e governados"* (José Afonso da Silva, p.104), apresenta três formas básicas que, segundo Aristóteles, são representadas pela monarquia, aristocracia e república.

Ainda conceituando, segundo Rezende (Rezende:1992), países federais ou estados federalistas são aqueles em que, em princípio, há dois níveis de governo, e cada um tem certos poderes que, de acordo com a constituição, podem ser exercidos de modo independente. Ainda segundo Rezende, nos países onde a organização é federativa, "a

*autonomia dos governos estaduais estabelece, em parte, uma dicotomia entre as definições de política fiscal dentro de ponto de vista puramente agregativo, e a visão parcial dos problemas puramente locais que influenciam as autoridades estaduais.*" (REZENDE, Fernando, *Finanças Públicas*, São Paulo: Atlas, 1ª. Edição, 9ª. Tiragem, 1992, p. 51).

Originário da agregação de feudos, colônias e estados independentes europeus, o federalismo teve no Brasil um caminho histórico inverso na medida em que esta forma de Estado foi criada em nosso país durante o império, ainda sob a égide da coroa portuguesa, a fim de conceder alguma independência às descontentes e sublevadas cercanias brasileiras, mantendo assim a unicidade do território e, outrossim, facilitando a sua administração.

Constituído por entes federados vinculados a um poder central e com autonomia em relação aos demais (autonomia horizontal), surge a dúvida quanto ao porquê da existência da guerra fiscal, bem como quanto aos seus resultados positivos ou negativos. Existe competição tributária, para Mintz e Tulkens (1986), quando *"as decisões fiscais de um governo afetam as receitas tributárias de outros governos. Tipicamente, mediante a alteração de suas alíquotas relativamente às alíquotas de outras jurisdições, cada governo tem a possibilidade de modificar o tamanho de sua base tributária às custas (ou ao benefício) dos seus vizinhos."*

A ocorrência da competição tributária horizontal (ou guerra fiscal) tem a sua origem na adoção de atos não-cooperativos por parte dos governantes, seja através da busca pelo fomento da atividade econômica local ou mesmo por qualquer outra medida que venha a trazer algum benefício para aquele ente federativo e, conseqüentemente, incrementando o bem-estar dos cidadãos de sua territorialidade. Certamente que iniciativas de determinados governantes a fim de convergir os investimentos para sua região têm, irrefutavelmente, conseqüências diretas ou indiretas para as demais regiões preteridas.

Caberia ressaltar, inicialmente, que esta relação conflituosa entre entes federados não é um fenômeno exclusivamente brasileiro. Todos os países que adotam o federalismo como forma de Estado são, ou ao menos já foram, vítimas de conflitos federativos. Trata-se, em verdade, de um fenômeno natural quando há interesses em disputa na federação e quando esta não dispõe de um efetivo agente regulador. Inobstante o enorme espaço aberto pela mídia nesta década de 1990 acerca deste polêmico tema, a guerra fiscal não é, em verdade, um fenômeno tão recente.

Poucos anos após a criação do então ICM na reforma tributária de 1966 (Lei 5.172/66), imposto este que proporcionava uma vigorosa fonte de receita aos Estados, já

havia registros da existência de práticas regionais voltadas para a concessão desordenada de incentivos fiscais. Esta situação perdurou até a efetiva interferência do governo federal que passou a participar de forma mais ativa, no início da década de 70, de reuniões que estabeleciam convênios regionais, estabelecendo uma espécie de *regulação branca*.

Em 1975 o governo federal oficializa esta interferência quando institui a Lei Complementar 24/75, ainda vigente, regulando a concessão de benefícios fiscais desse imposto que, já naquela época, representava a maior parte da arrecadação estadual. Desta forma, a LC 24/75 objetivava evitar a utilização de práticas estaduais perniciosas ao Estado brasileiro, representadas pela concessão de benefícios fiscais - tais como isenções, diferimentos e reduções de bases de cálculo - com o intuito único de seduzir empresas à instalação/expansão no Estado e, por conseguinte, fomentar a industrialização regional.

Esta Lei Complementar 24/75 contém em seu bojo (art. 2º, § 2º) dispositivo que somente autoriza a concessão de isenções ou quaisquer benefícios tributários do ICM mediante celebração de convênio entre os Estados, sendo que esta Lei Complementar ainda prevê que a decisão deve ser tomada por unanimidade em reunião que possua a maioria das Unidades Federativas (que mais tarde transformou-se no Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, órgão que reúne os Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, instituído pela própria LC 24/75). Esta Lei apresentava a clara intenção de coibir a proliferação de práticas competitivas entre os Estados. Trata-se, haja vista a gravidade dos fatos ocorridos nesta última década, de mais um ato legislativo cujo descumprimento por parte dos entes federativos perdura até a presente data. Descumprimento este que apresenta-se comprovado pela inação da União e dos demais entes federativos em buscar uma solução consensual que iniba e/ou impeça esta prática nociva.

Do início da vigência da LC 24/75 até a promulgação da Constituição Federal em 1988 houve um período de relativa calma nas concorrências inter-regionais motivadas por vários fatores, entre eles destacam-se:

- a submissão dos governos subnacionais aos dispositivos da referida lei complementar, que ainda dispunha da força impositiva dos governos militares autoritaristas - era o general-presidente que nomeava os prefeitos e governadores - para inibir atos isolados;
- a retração e a instabilidade econômica ocorridas na década de 80, proporcionando um cenário de grande insegurança e incerteza para investimentos do setor privado; e



- a crise das finanças públicas dos Estados que desaconselhava a concessão de mais benefícios fiscais.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os Estados, haja vista a difícil situação financeira por que passavam, foram beneficiados com um aumento do campo de incidência do ICM, que a partir de então denominar-se-ia ICMS. O ICM, que até então era o principal imposto estadual, tornou-se o mais significativo imposto de nosso sistema tributário, fortalecendo sobremaneira a autonomia dos governos subnacionais. Cavalcanti e Prado (p. 81) assim caracterizam o momento político-econômico: *"A reconquista do espaço de representação política no Congresso Nacional, somada ao aumento significativo das receitas próprias - em particular do ICMS (agora fortalecido pela incorporação dos antigos impostos únicos) -, dá aos Estados autonomia suficiente para decidirem por seus próprios destinos. Conseqüentemente, há um esgarçamento progressivo da capacidade coercitiva do governo federal e a fragilização do caráter impositivo das regras do Confaz."*

Não obstante o incremento significativo de suas receitas nos anos subseqüentes, os Estados voltaram a encontrar dificuldades por ocasião dos Planos Collor I e II, exigindo-se dos governos subnacionais medidas tributárias para tentar preservar os setores produtivos regionais e manter o nível de emprego. Desta feita, a conjuntura destes dois planos econômicos fracassados reduz drasticamente a arrecadação do ICMS não apenas pelo impacto econômico das medidas implementadas pelo governo federal, como também pelas renúncias tributárias estaduais a que os Estados se viram obrigados a conceder.

Entretanto, a partir de 1994 o país conhece a estabilidade econômica e a perspectiva otimista do mercado volta a atrair investimentos privados (vide tabela abaixo). Simultaneamente à ocorrência deste cenário de estabilidade econômica, testemunhamos o impressionante fenômeno ocorrido em âmbito mundial denominado globalização. Com a conseqüente aproximação dos países proporcionada por esta revolução tecnológica, grandes empresas situadas em países distantes iniciaram um investimento maciço com o intuito de aproximar a sua fonte produtora (indústria) dos grandes mercados consumidores pouco explorados como, por exemplo, a América Latina.

**TABELA 10: Conta de capital - investimentos estrangeiros - direto - Anual**

<b>Período</b>	<b>Conta de Capital Invest. Estrangeiros - Direto</b>
1991	504,7
1992	1.155,8
1993	465,0
1994	1.738,0
1995	3.614,9
1996	9.123,1
1997	16.218,4
1998	23.737,4
1999	29.987,3
2000	30.563,3

**Fonte:** Banco Central do Brasil, Boletim e Nota para a imprensa (BCB/Boletim)

**Unidade:** US\$ (milhões)

**Atualizado em:** 30 de junho de 2001

Ávidos por investimentos que proporcionassem um incremento da arrecadação tributária, mormente o ICMS, os Estados passam a oferecer benefícios fiscais que convencessem as empresas a se fixarem em suas jurisdições. Sendo o ICMS um imposto incidente tanto sobre a produção como sobre o consumo, e sendo a produção uma variável mais fácil de ser incrementada pela atração dos investimentos, os Estados se lançam em uma corrida desenfreada para o estabelecimento de condições favoráveis à instalação de novas empresas, o que se perfaz pelo emprego da renúncia fiscal. Varsano (A guerra fiscal....p. 9) assim dispõe no que se refere as peculiaridades do ICMS: *"Do ponto de vista nacional, o ICMS é hoje um imposto sobre o consumo; mas, da ótica de cada Estado, ele é um híbrido, parte imposto sobre a produção do estado e parte sobre seu consumo. Como a mobilidade dos fatores de produção, especialmente a do capital, é muito maior que a dos consumidores, o imposto sobre a produção é arma muito mais poderosa na guerra fiscal que o de consumo."*

Surge então o segundo e maior surto de guerra fiscal em nossa história, com a deflagração de agressivas políticas de incentivos fiscais estaduais por todo o território nacional. O acirramento das disputas pelo investimento do capital privado ocasiona medidas estaduais de significativa renúncia tributária - tais como diferimento, isenção, redução de base de cálculo, dilação do prazo de pagamento de imposto etc -, que passam, a partir de então, a ocupar um amplo espaço para debates na mídia.

#### **4.2.1 - Abordagem Teórica da Competição Tributária Horizontal**

Preliminarmente cabe ressaltar que a guerra fiscal não se encontra adstrita tão-somente a competições tributárias entre níveis de governo de um Estado. Apesar de não fazer parte do escopo deste trabalho, guerras fiscais envolvendo países apresentam-se cada vez mais freqüentes, sempre com o objetivo de atrair investimentos (capital), promover o desenvolvimento e reduzir a taxa de desemprego nacional. Entretanto, tais competições tributárias, não obstante possuírem a mesma motivação das acirradas disputas nacionais, possuem variáveis diferenciadas, *verbi gratia*, a soberania das nações.

Mais conhecida como guerra fiscal, a competição tributária horizontal é deflagrada quando determinado ente da federação, age de forma não-cooperativa através de seu governante, buscando maximizar benefícios econômicos e sociais para a sua territorialidade, influenciando, sob este mesmo aspecto, o desempenho dos demais entes federativos. Lagemann (O Federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFFONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. - *A Federação em perspectiva* - ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995: p.12) entende que a guerra fiscal *"é um processo de competição interjurisdicional, operada pela adoção de medidas de caráter fiscal que afetam a base tributária das demais unidades de governo e dessa forma trazem vantagens e/ou desvantagens diferenciais ao bem-estar dos cidadãos de diferentes Estados"*.

Cotejando-se as variáveis referentes aos benefícios e aos malefícios advindos por uma determinada competição tributária, poderíamos avaliar, segundo as peculiaridades de cada circunstância, se as conseqüências são positivas ou negativas no contexto federativo. Varsano (A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde, Rio de Janeiro, JUL/97, p. 3), define de forma sintética, porém cristalina, como deve-se ponderar a tributação, frente à renúncia tributária promovida pela guerra fiscal entre os entes federados:

*"Conceitualmente, a tributação justifica-se na medida em que o benefício gerado pelo uso público de recursos da sociedade, possibilitado pela arrecadação, seja maior que seu custo de oportunidade - medido pelo benefício social do melhor uso privado dos recursos -, acrescido do custo criado pela tributação. Estaticamente considerada, a renúncia fiscal é sempre injustificada: se há mérito na tributação, o uso privado dos recursos é sempre uma alternativa inferior; e, se não há, não cabe a renúncia, mas sim a extinção do tributo."*

Ainda Varsano (A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde, Rio de Janeiro, JUL/97, p. 2), já antecipa, em seu conceito de guerra fiscal, o resultado deste competição quando dispõe que:

*"A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha - quando, de fato, existe algum ganho - impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva."*

Em verdade, a atribuição da competência constitucional do imposto de maior potencial arrecadatório (ICMS) para os governos subnacionais, adicionada à ampla e quase irrestrita autonomia fiscal destes mesmos governos, obtida de forma consuetudinária, frente ao inerte poder regulador do governo nacional já seriam ingredientes suficientes para suscitar a existência de competições entre entes federados. Todo este ambiente explicitado, apesar de apresentar-se por demais favorável à competição tributária, tem ainda o estímulo da queda da arrecadação tributária do ICMS do início dos anos 90 e, não menos importante, os efeitos significativos da globalização desta última década expandindo para a esfera internacional este fenômeno até então restrito ao âmbito interno.

Pela relevância adquirida nas últimas décadas e por suas implicações óbvias nas finanças públicas governamentais, este tema já apresentava seus primeiros estudos no início da segunda metade deste século com o trabalho de Tiebout (1956), analisando a eficiência das ações governamentais em um ambiente de competição entre unidades autônomas. Segundo este autor, haveria uma corrente migratória de eleitores, a partir da identificação destes com o modelo tributário e com a política de gastos implementados por determinado governo. Logo, aqueles entes federativos que obtivessem maior eficiência no binômio arrecadação e serviço público prestado, atrairiam novos contribuintes e, por conseguinte, incrementariam as suas receitas públicas. Trata-se, em síntese, da aplicação ao setor público da lógica clássica da competição no ambiente privado.

Definida por Gordon (1983) como um problema de externalidades, diferentemente da abordagem de Tiebout (1956), este assunto passa a ser estudado a partir de então com cenários mais condizentes com a realidade, analisando-se os resultados ineficientes da prática de competições tributárias para a federação como um todo.

Não apenas os estudos desenvolvidos por Gordon (1983), mas a maioria dos trabalhos, tais como os de Wildasun (1989) e "Kanbur e Keen" (1993), baseiam-se em

externalidades como os verdadeiros causadores da guerra fiscal. A conclusão dos mesmos apresenta-se coincidente quando afirma que a não-cooperatividade imobiliza a arrecadação tributária em nível inferior ao ótimo social, ocasionando a mesma ineficiência para os gastos e serviços públicos prestados. Estes últimos autores ainda demonstram em seu estudo que, com a existência deste ambiente não-cooperativo podem ocorrer ganhos isolados de alguns Estados mas, como a renúncia fiscal implica redução na arrecadação vista sob a ótica global, tal fato ocasiona uma inevitável perda para a toda federação.

Por conseguinte, mister se faz identificar e submeter à análise os diversos motivos que explanam o nascedouro e o acirramento deste fenômeno denominado "guerra fiscal". Serão analisados, preliminarmente, os fatores que colaboraram para o surgimento da competição tributária, senão vejamos:

**1º. Fator)** Falta de cumprimento da legislação necessária para a discussão e resolução dos conflitos federativos

A federação brasileira, tal como todas as demais existentes, é composta de Estados com autonomia político-administrativa, cujos dirigentes, em última análise, visam ao bem-estar e ao lucro do ente federativo que representam. Tal assertiva poderia ser considerada *a priori* extremista. Entretanto, o dirigente inelutavelmente buscaria, quando da inexistência de um fórum federativo para coibir ações prejudiciais à federação, maximizar os benefícios e lucros para o seu Estado. Cavalcanti e Prado (1998 - p.11) comungam desta posição quando afirmam que *“lutar por interesses próprios de forma não cooperativa é inerente a agentes federativos: a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas - o governo central em conjugação com o Congresso”*.

Em verdade, este fórum federativo não representa idéia nova já que a Lei Complementar 24/75 já tinha este objetivo há mais de duas décadas. De fato, existe uma necessidade premente de legitimar o fórum federativo instituído pela LC 24/75 (Conselho de Política Fazendária - CONFAZ), fazendo-se os ajustes e/ou aprimoramentos porventura necessários para minimizar as ações de Estados isolados, ou mesmo de grupos de Estados, nocivas ao pacto federativo. Os interesses maiores da federação teriam precedência sobre ações isoladas e seriam discutidos de forma democrática e cooperativa a fim de solucionar ou atenuar eventuais conflitos existentes. Este Conselho seria composto por representantes

dos três níveis de governo que apreciariam, discutiriam e decidiriam quanto a questões individuais de cada governo, sempre buscando a harmonia do pacto federativo.

Varsano (A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde - p. 01) bem afirma que *"bastaria o cumprimento desta lei - nem mesmo o reforço contido nos artigos vetados da Lei Complementar 87/96 seria necessário - para que as guerras fiscais acabassem."*. Não obstante este posicionamento e face à lacuna da aplicação da lei por aproximadamente duas décadas, necessário seria promover, preliminarmente e mesmo com o retardamento existente, a sua regulamentação por lei ordinária com a colaboração e participação dos demais entes federativos que, de forma colegiada, decidiriam acerca dos entraves e malefícios desta prática, definindo uma regulamentação a ser observada por todos os entes federativos.

## **2º. Fator) A Concessão da Competência do ICMS aos Estados**

A Reforma Tributária de 1966, ocorrida em plena época de regime militar, extinguiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) de competência estadual criando, em seu lugar, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) mantendo a competência no nível estadual. Com a Constituição Federal de 1988 o então ICM ficou mais forte e poderoso pela inclusão em sua hipótese de incidência de algumas categorias de serviços.

Necessário se faz salientar que na década de 1990 este imposto foi responsável pela arrecadação de aproximadamente 7% (sete por cento) do PIB. Diferentemente do que ocorre em nível internacional, impostos com a característica de IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), tal como ocorre com o ICMS, são mantidos sob a competência federal. Desta feita, apresenta-se perfeito o cenário para a má utilização do poder coercitivo do Estado, com a conseqüente utilização deste tributo como instrumento de barganha: um imposto desta magnitude arrecadatória, sob a competência dos Estados que podem legislar e fixar suas alíquotas. Estados estes inseridos em um país de incommensuráveis desigualdades regionais e cuja discrepância agrava-se ainda mais pela adoção do princípio da origem na apropriação de suas receitas, assunto do 3º. fator a ser abordados em seguida.

## **3º. Fator) A Adoção do Princípio da Origem na Apropriação de Receitas do ICMS**

Criado com o objetivo de ser um imposto voltado para a tributação do consumo, o ICMS apresenta atualmente vínculos bem mais estreitos com a tributação sobre o setor produtivo da economia. Muito se comenta acerca do ICMS adotar o princípio de origem quando, em verdade, o ICMS adota um princípio misto. Assim, transações interestaduais

entre contribuintes do imposto, destinam uma parcela (alíquota interestadual) de imposto ao Estado de origem e uma parcela (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) ao Estado de destino. Exemplificando, se uma indústria do Estado A produz/vende determinado bem para um comerciante-varejista do Estado B, o fruto desta tributação será devido parcialmente (pela alíquota interestadual) ao Estado A que o produziu, e parcialmente (diferença entre as alíquotas interna e interestadual) ao Estado B que é, de fato, o Estado-consumidor.

De fato, o princípio da origem é a condição essencial que permite ao governo local negociar com cada empresa as condições e eventualmente a própria obrigatoriedade do recolhimento do imposto. Mesmo na situação extrema em que toda a produção seja exportada para outras unidades da Federação, o governo que sedia a produção tem a possibilidade real de, como beneficiário legal da arrecadação, eventualmente conceder incentivos, diferimentos e isenções do imposto. Apresenta-se hialina, portanto, a estratégia atual dos Estados de serem exportadores de bens para os demais. Independente de quem irá consumi-los (residentes ou não no Estado), o Estado exportador (ou Estado-origem) será sempre "agraciado" com o incremento de sua arrecadação pela, ao menos, alíquota interestadual. Reside aí o desespero dos governantes estaduais em trazer para os seus Estados o maior número possível de indústrias de grande porte, as quais ainda trariam consigo o emprego e o desenvolvimento para as circunvizinhanças de suas plantas fabris. Como consequência imediata, há a inevitável concentração do setor produtivo nacional nos poucos Estados com maior poder de barganha, inviabilizando qualquer tentativa de redução das desigualdades regionais, principalmente no eixo norte-sul do país.

Uma solução interessante seria a adoção do princípio do destino nestas transações interestaduais, em que o Estado-consumidor passaria a ser o beneficiário da tributação dos bens e serviços. Varsano (1996) comunga com este posicionamento quando afirma: *“Essa sistemática não elimina de todo a guerra fiscal, mas impõe fortíssima restrição à eficácia dos incentivos do ICMS. Como todas as saídas de mercadorias destinadas a outros estados ou ao exterior não são tributadas, não servem de base para a concessão de incentivos.”*.

#### **4º. Fator) Inexistência de uma Política Industrial para o País**

Preliminarmente apresenta-se oportuno analisar a tabela abaixo em que o PIB nacional encontra-se discriminado por região da federação. Interessante se apresenta,

mediante análise horizontal, verificar a diminuta evolução da participação (%) dos estados/regiões menos desenvolvidos no PIB nacional.

TABELA 11: BRASIL - PIB a preço de mercado corrente, por Grandes Regiões e Unidades da Federação.

<b>Grandes Regiões e Unid. Da Federação</b>	<b>1995 R\$ milhão</b>	<b>%</b>	<b>1996 R\$ milhão</b>	<b>%</b>	<b>1997 R\$ milhão</b>	<b>%</b>	<b>1998 R\$ milhão</b>	<b>%</b>
<b>Brasil</b>	<b>646.191</b>	<b>100%</b>	<b>778.886</b>	<b>100%</b>	<b>870.743</b>	<b>100%</b>	<b>913.734</b>	<b>100%</b>
<b>Norte</b>	<b>29.960</b>	<b>4,64%</b>	<b>36.153</b>	<b>4,64%</b>	<b>38.507</b>	<b>4,42%</b>	<b>40.909</b>	<b>4,48%</b>
Rondônia	2.959	0,46%	3.639	0,47%	4.198	0,48%	4.608	0,50%
Acre	995	0,15%	1.148	0,15%	1.314	0,15%	1.453	0,16%
Amazonas	10.994	1,70%	14.090	1,81%	14.411	1,66%	15.099	1,65%
Roraima	469	0,07%	547	0,07%	621	0,07%	746	0,08%
Pará	12.081	1,87%	13.855	1,78%	14.717	1,69%	15.563	1,70%
Amapá	1.235	0,19%	1.340	0,17%	1.526	0,18%	1.500	0,16%
Tocantins	1.226	0,19%	1.534	0,20%	1.720	0,20%	1.940	0,21%
<b>Nordeste</b>	<b>82.588</b>	<b>12,78%</b>	<b>102.597</b>	<b>13,17%</b>	<b>113.942</b>	<b>13,09%</b>	<b>119.254</b>	<b>13,05%</b>
Maranhão	5.063	0,78%	6.873	0,88%	7.410	0,85%	7.220	0,79%
Piauí	3.180	0,49%	3.902	0,50%	4.225	0,49%	4.410	0,48%
Ceará	12.495	1,93%	15.641	2,01%	17.589	2,02%	18.825	2,06%
Rio Grande do Norte	4.727	0,73%	5.876	0,75%	6.669	0,77%	6.841	0,75%
Paraíba	5.324	0,82%	6.549	0,84%	6.989	0,80%	7.257	0,79%
Pernambuco	17.461	2,70%	21.391	2,75%	23.439	2,69%	24.797	2,71%
Alagoas	4.037	0,62%	5.072	0,65%	5.756	0,66%	6.137	0,67%
Sergipe	3.533	0,55%	4.304	0,55%	4.843	0,56%	5.028	0,55%
Bahia	26.769	4,14%	32.990	4,24%	37.021	4,25%	38.739	4,24%
<b>Sudeste</b>	<b>379.438</b>	<b>58,72%</b>	<b>452.306</b>	<b>58,07%</b>	<b>509.961</b>	<b>58,57%</b>	<b>531.429</b>	<b>58,16%</b>
Minas Gerais	62.971	9,74%	78.604	10,09%	87.197	10,01%	89.440	9,79%
Espírito Santo	12.858	1,99%	14.909	1,91%	16.198	1,86%	17.362	1,90%
Rio de Janeiro	74.412	11,52%	86.758	11,14%	97.674	11,22%	100.616	11,01%
São Paulo	229.197	35,47%	272.035	34,93%	308.893	35,47%	324.012	35,46%
<b>Sul</b>	<b>115.594</b>	<b>17,89%</b>	<b>140.436</b>	<b>18,03%</b>	<b>153.945</b>	<b>17,68%</b>	<b>159.679</b>	<b>17,48%</b>
Paraná	38.369	5,94%	47.720	6,13%	52.849	6,07%	56.766	6,21%
Santa Catarina	23.573	3,65%	29.454	3,78%	31.875	3,66%	32.414	3,55%
Rio Grande do Sul	53.653	8,30%	63.263	8,12%	69.221	7,95%	70.500	7,72%
<b>Centro-Oeste</b>	<b>38.611</b>	<b>5,98%</b>	<b>47.394</b>	<b>6,08%</b>	<b>54.389</b>	<b>6,25%</b>	<b>62.463</b>	<b>6,84%</b>
Mato Grosso do Sul	6.994	1,08%	8.317	1,07%	9.292	1,07%	10.044	1,10%
Mato Grosso	6.510	1,01%	7.946	1,02%	9.155	1,05%	9.895	1,08%
Goiás	11.875	1,84%	14.592	1,87%	16.025	1,84%	17.419	1,91%
Distrito Federal	13.231	2,05%	16.539	2,12%	19.916	2,29%	25.106	2,75%

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais.

Em uma breve análise à tabela supra podemos verificar como se encontra distribuída geograficamente a "força" econômica do país. Sem qualquer desmerecimento às demais regiões, a região sudeste, com aproximadamente 58% do PIB nacional, representa



irrefutavelmente o motor da produção nacional menos por méritos próprios e mais pela falta de uma política nacional que evitasse a excessiva concentração da economia do país.

Como consequência desta distorção, os iminentes e futuros investimentos procuram localizar-se nas regiões mais desenvolvidas, providas da ampla infra-estrutura necessária à sua instalação, em detrimento dos Estados menos privilegiados sócio-economicamente. Este círculo vicioso implica agravamento das já preocupantes desigualdades regionais, ficando os Estados pobres à margem do desenvolvimento industrial.

Com a premissa de "levar o desenvolvimento ao interior do país", o governo federal criou benefícios fiscais e/ou proveu subsídios a fim de atenuar a concentração econômica nacional. Entre as ações do governo destacam-se a criação da Zona Franca de Manaus, da SUDENE, da SUDAM, sempre fazendo uso de benefícios fiscais. Entretanto, sem qualquer planejamento de médio/longo prazo por parte governo federal, aliado à descentralização das receitas nacionais e a crise fiscal, os Estados e os Municípios menos privilegiados percebem que, para tentar reverter efetivamente o quadro e trazer o desenvolvimento para suas localidades de acordo com seus interesses particulares, teriam que obrigatoriamente tomar a iniciativa. São os governos subnacionais que, frente à inação do governo federal, e usando de sua ampla autonomia constitucional, deflagram uma desenfreada disputa a fim de seduzir diversos grupos econômicos com ilimitados incentivos tributários. O espaço deixado pela ausência de uma política industrial nacional apresenta-se ocupado por desordenadas iniciativas estaduais e municipais em atrair investimentos privados.

Urge que sejam adotados planos de desenvolvimento regionais, gerenciados pelo governo federal, a fim de que a localização dos investimentos privados aproveitem a heterogeneidade de nossas potencialidades regionais, promovendo o desenvolvimento regional sem a utilização de renúncias tributárias como instrumento para atingir tal intento.

#### ***4.2.2 - Consequências da Guerra Fiscal***

Grande publicidade foi concedida pela mídia à ocorrência da guerra fiscal entre os Estados. Testemunhamos, nesta segunda metade da década de 90, um confronto político-fiscal entre unidades da federação no intuito de arrebanhar grandes empresas, em sua maioria multinacionais, provendo-lhes todos os benefícios possíveis para que se instalassem em determinada jurisdição.

Para que possamos verificar malefícios ou benefícios de uma competição tributária horizontal, necessário se faz retroceder às etapas anteriores à efetiva concessão do benefício. Nas matérias amplamente veiculadas pela imprensa, o benefício fiscal

apresentava-se, em grande parte, como o elemento principal de decisão da empresa na realização ou não de determinado investimento. De acordo com Cavalcanti e Prado (1998), uma pesquisa realizada pela CNI/Cepal em 1997 constatou que, para a maioria das empresas entrevistadas, incentivos governamentais não estimulam o investimento produtivo. O que, de fato, decide a expansão ou instalação de uma empresa seriam as expectativas de rentabilidade, o risco envolvido, a concorrência e os condicionantes macroeconômicos. Lagemann (1995, *O Federalismo Fiscal Brasileiro ou A Federação em Perspectiva* p.16) assim dispõe sobre o assunto:

*"É questionável a capacidade de um benefício fiscal apenas concedido pelo Estado provocar o deslocamento de um empreendimento. Em primeiro lugar, devem ser avaliados os gastos de locomoção que podem ser elevados, considerando-se tanto os custos diretos como os indiretos. Em segundo lugar o tributo é apenas um dos elementos de decisão para a localização de um empreendimento, embora possa ser o elemento de desempate. Todavia, se todos os Estados puderem utilizar o mesmo instrumento e o acionarem, como parece ser o caso atualmente, passam a ser decisivos os fatores extrafiscais, como a disponibilidade de infra-estrutura viária e de telecomunicações adequada, distância dos mercados insumidor e consumidor, a existência de economias externas por aglomeração, a qualidade de vida, o grau de pressão sindical, dentre outros. Para uma região tornar-se um paraíso fiscal não basta oferecer os benefícios fiscais. É necessária, no mínimo, a oferta de uma infra-estrutura de telecomunicações de ponta."*

Não se apresenta difícil concluir que uma empresa pondera não apenas os incentivos fiscais para a decisão quanto a sua instalação/expansão. Pois, se assim fosse, a partir da concessão de benefícios, ou mesmo isenção total de tributos, por determinado Estado (v.g. Roraima, Amapá e Acre) situado em região menos desenvolvida do país, verificaríamos uma grande transformação destas economias regionais. Certamente isso não ocorre pois outros fatores possuem um peso relevante na tomada de decisões. O benefício fiscal representa, em verdade, apenas uma das variáveis consideradas entre diversas, e também relevantes, variáveis analisadas por uma empresa, tais como:

- Proximidade do mercado;

- Custo da mão-de-obra local;
- Vantagens locacionais específicas;
- Sindicalismo atuante na região; e
- Saturação espacial.

Abordando este assunto, Cavalcanti e Prado (p. 32) assim dispõe de forma hialina a estratégia empresarial para reduzir seus custos tributários:

*"(...) parece claro que, para novos investimentos, a decisão alocativa é encaminhada via processo de definição do que chamamos de 'áreas ou zonas de equivalência'. Em geral, as empresas realizam esta escolha, selecionando, inicialmente, um conjunto de cidades que apresentam os requisitos indispensáveis à inversão, como oferta de mão-de-obra, infraestrutura adequada, suprimento seguro de insumos etc. Após esta seleção procuram identificar aquela localidade em que os incentivos oferecidos sejam mais vantajosos para a própria empresa, em geral apresentando para consumo público e para base de negociação um situação de 'empate' entre uma dezena de localidades, dentre as quais a empresa estaria 'sinceramente' em dúvida, colocando-se então 'aberta a propostas e negociações'."*

Segundo Varsano (A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde, p. 2-3), haveria, sob uma perspectiva macro, três condições favoráveis para *"a concessão de incentivos somente no caso de oportunidade de uso privado de recursos:*

- 1ª. ) que não seria aproveitada em qualquer ponto do território da unidade considerada caso o incentivo não fosse concedido;*
- 2ª.) que seja efetivamente nova, isto é, uma adição ao investimento na unidade; e*
- 3ª.) cujos benefícios sejam, pelo menos parcialmente, apropriados por residentes da unidade, que são os que perdem com a redução da provisão pública de bens; e que a parte apropriada supere os benefícios gerados pelo anterior uso público dos recursos."*

Sobre o alicerce fornecido por estas três condições básicas de Varsano, podemos prover uma análise sob a ótica nacional e, diferentemente, sob a ótica estadual.

#### **4.2.2.1 - Perspectiva Nacional**

Sob a ótica nacional, raras são as situações em que se justificam incentivos fiscais estaduais que representem algum ganho para o país. Inicialmente, incentivos de ICMS para que empresas exportadoras aqui se instalem faz pouco sentido já que o ICMS tornou-se isento para as exportações desde a LC 87/96 (art. 3º., inciso II). Não obstante, a citada Lei Complementar ainda autoriza a manutenção do crédito (art. 21, §2º.) no que se refere a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, o que reduziria ainda mais o eventual saldo de imposto a recolher.

Sob outro prisma, incentivos para a simples realocização de empresas que destinem seus produtos para o mercado interno, pode ser considerado um desperdício de recursos públicos, a não ser que esta realocização proporcione um ganho adicional inexistente até então, que justifique o montante de recursos públicos renunciados no Estado de destino.

Benefícios destinados a novas instalações de empresas estrangeiras só se justificaria se a empresa não pretendesse aqui se instalar. Caso a decisão pela instalação da empresa já sido tomada, leilões entre entes federativos para a atração da empresa, representa um atentado contra o bem-estar do nacional em detrimento dos estrangeiros. Segundo Varsano (1996), *"há os que insistem em participar de verdadeiros leilões promovidos por empresas que já decidiram instalar novos estabelecimentos no país. Em alguns casos, até mesmo o estado de localização já foi escolhido, e o leilão nada mais é que um instrumento para forçar a unidade a conceder vantagens adicionais."*

#### **4.2.2.2 - Perspectiva Estadual**

Sob a ótica estadual, a atração de empreendimentos exportadores é ponderada pelo governante considerando-se os empregos/renda gerados e o possível ônus para o Erário (ressarcimento de imposto). Da mesma forma, se a decisão de instalação já houvesse sido tomada, a isenção/benefício concedido representaria simplesmente reduzir ainda mais os poucos recursos orçamentários sem quaisquer vantagens para os contribuintes locais.

Em se tratando de realocização, investimentos na atração de empresas voltadas para o mercado interno pode ser, ressalte-se que sob a ótica estadual, um bom negócio caso esta realocização já não estivesse planejada pela empresa beneficiada. Um fator que em muito estimula as realocizações são as distorções provocadas por alíquotas interestaduais diferenciadas. A alíquota interestadual é, pela regra contida na Resolução nº. 22/89 do Senado Federal, de 12% (doze por cento). Entretanto, o mesmo documento

prevê uma alíquota diferenciada (7% - sete por cento) para as operações e prestações realizadas na Região Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

Por este motivo, inúmeras empresas, instruídas por um competente planejamento tributário, transferiram suas instalações para regiões centrais do país, tais como Uberlândia e Uberaba (Triângulo Mineiro), para se beneficiarem principalmente das alíquotas diferenciadas. Estrategicamente posicionadas, estas empresas passam a dominar as operações e prestações realizadas para as regiões (N, NE, CO e Estado do ES) com alíquotas interestaduais reduzidas de 7% (sete por cento), o que representa um grande diferencial competitivo. Assim sendo, estas empresas, que em sua maioria adquirem produtos e matérias-primas dos grandes centros produtores - mormente do Estado de São Paulo -, ainda beneficiam-se do crédito de imposto pela alíquota interestadual de 12% (doze por cento) de imposto (destino MG). Desta forma, estas empresas nada recolhem aos cofres públicos a título de ICMS, perpetuando uma situação em que seus créditos de imposto são sempre superiores aos seus débitos de imposto, salvo nos raros casos em que o percentual agregado aplicado pela empresa seja superior a aproximadamente 71,4% (12%/7%).

Destarte, a guerra fiscal gera um irrefutável diferencial competitivo no composto preço do produto da empresa beneficiada, cujo desequilíbrio dissemina uma grande insatisfação para as empresas não beneficiadas, que pressionam o governante a fim de estender para si as vantagens obtidas por terceiros. A concorrência, antes adstrita à competência empresarial, submete-se a mais uma variável de grande representatividade: os benefícios fiscais. Esta situação fática multiplica ainda mais renúncia fiscal por várias localidades, agravando a já precária situação financeira da grande maioria dos Estados brasileiros, cujos serviços públicos e infra-estrutura tornam-se, gradativamente, mais deficientes. Quando esta situação conflitiva abrange a maior parte da federação, tornando-se nacional a competição, o benefício torna-se inócuo e não mais estimulador como antes, já que as concessões tornam-se equivalentes, o que ocasiona um retorno à tomada de decisões segundo os parâmetros originais (infra-estrutura, proximidade dos mercados etc), beneficiando-se das renúncias provocadas pelos conflitos federativos.

Normalmente vencidas pelos entes federativos com maior poder financeiro, estas competições também em nada colaboram para a desconcentração da produção nacional, já que o poder financeiro dos grandes Estados alija Estados mais pobres que, não obstante já possuírem situação fiscal deficitária, deveriam conceder incentivos ainda maiores a fim de

compensarem suas próprias deficiências (localização, infra-estrutura, mão-de-obra preparada etc).

Portanto, evidenciam-se, com a guerra fiscal, raros casos de ganhos nacionais agregados, o que já justificaria uma ação federal urgente para desestimular a adoção destes procedimentos por parte dos governantes estaduais. Adicionalmente, raros também são os ganhos estaduais de longo prazo, proporcionando, na grande maioria dos casos, um ganho político de curto prazo - empregos e renda para alguns - em prejuízo ao bem-estar de toda uma coletividade.

## **5 - A NECESSIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Apesar de transcorridos aproximadamente seis (06) anos desde o início dos trabalhos do deputado Mussa Demes (PFL-PI) como relator da reforma tributária na Câmara dos Deputados, o país ainda não vislumbra alterações substanciais em seu teor. Com o advento do Plano Real em 1994 e face aos problemas enfrentados pelo país nas diversas instabilidades internacionais ocorridas na segunda metade desta última década (Ásia, Rússia, Argentina, Japão etc), houve uma necessidade premente de o governo elevar a carga tributária nacional a fim de equilibrar a balança de pagamentos, gerando um superávit que viabilizasse o pagamento dos juros da dívida e que não comprometesse os acordos firmados com o Fundo Monetário Internacional (FMI). Desta forma, observa-se que desde 1994 a carga tributária apresenta-se crescente culminando com o atingimento de 33,18% do PIB em 2000.

Com o natural receio de queda da arrecadação tributária a curto prazo pela implementação de propostas tributárias inovadoras, pouco se alterou desde 1994. Em verdade, neste período observamos tão-somente a criação de tributos inicialmente de caráter provisório, tal como a CPMF, a majoração das alíquotas dos tributos de caráter fiscal ou ampliação de sua base de incidência.

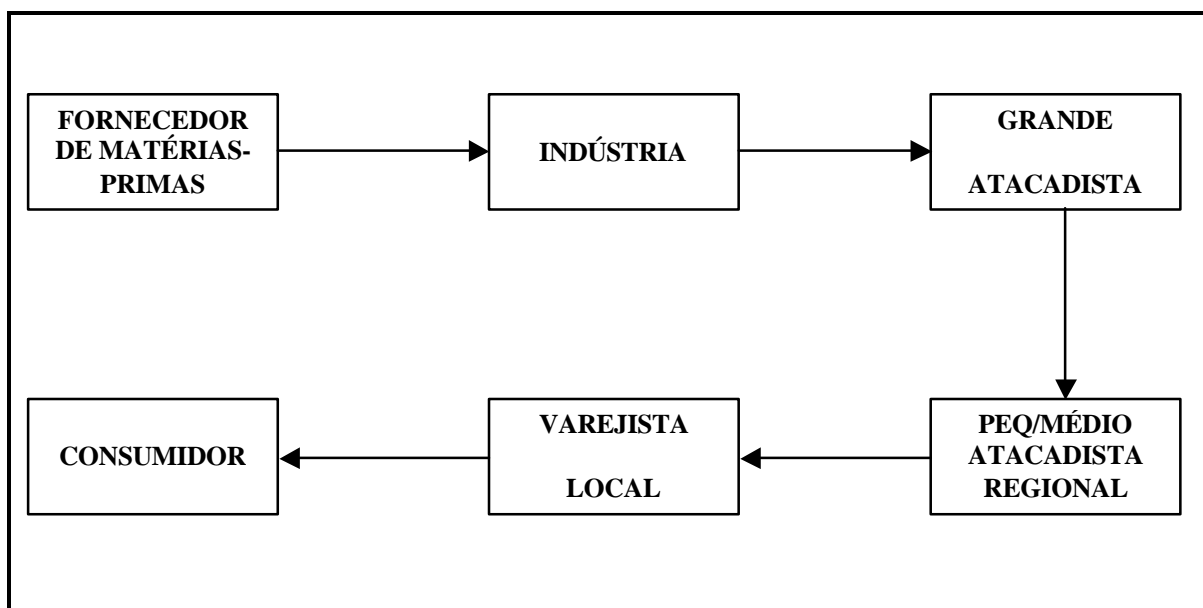
Entretanto, deve-se ressaltar que algumas ineficiências tributárias necessitam de rápida, para não dizer urgente, modificação sob o risco de inviabilizarmos a competitividade internacional do país e agravarmos as disparidades sociais aqui existentes.

### **5.1 - TRIBUTOS CUMULATIVOS**

**PIS/COFINS** - Atualmente somos detentores de uma elevada carga tributária composta de impostos cumulativos que incidem em cada fase do processo produtivo nacional cuja

perversidade impede que estes sejam abatidos dos impostos recolhidos na fase produtiva precedente. Os exemplos clássicos são: a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o PIS (Programa de Integração Social). Com as atuais alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), incidentes sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, estas contribuições sociais oneram todos indistintamente e produzem distorções insustentáveis na economia do país. Estes tributos funcionam como verdadeiros inibidores de quaisquer investimentos de pequenos e médios empresários nacionais, os quais notadamente são responsáveis por uma expressiva parcela dos empregos nacionais. Sem levar em consideração as dificuldades da implementação e desenvolvimento de uma nova atividade empresarial, estes tributos oneram com grande significância o fluxo de caixa das empresas, ou mesmo sua viabilidade econômico-financeira, antes mesmo do nascedouro do fruto de sua eficiência, representado pelos lucros. Assim, caso uma empresa necessite de um prazo razoável para obter participação efetiva no mercado e, conseqüentemente produzir lucros, ela inexoravelmente recolherá 3,65% de toda sua receita auferida independente da ocorrência de resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). Da mesma forma, empresas em eventuais dificuldades, que muitas vezes buscam socorro em instituições financeiras para tentarem reverter o quadro negativo, têm nestes tributos um oponente implacável que jamais arrefece seu ânimo.

Não obstante os negativos exemplos supracitados que desestimulam a manutenção da atividade empresarial com o conseqüente reflexo - em um país com elevada taxa de desemprego - na potencial redução da demanda de mão-de-obra, estes tributos de natureza cumulativa (PIS e COFINS) com alíquotas supostamente pequenas (0,65% e 3%), podem apresentar significativa participação no preço final do produto. Com o intuito de demonstrar a exata dimensão do problema tomemos como exemplo uma cadeia produtiva simples (uma única indústria):



**Figura 1:** Exemplo de Cadeia Produtiva

Pela análise do exemplo supra, podemos verificar que em cada fase da cadeia produtiva incidem os impostos cumulativos, cujo ônus tributário servirá de base de cálculo para as incidências subseqüentes. É irrefutável a ocorrência de tributação sobre o *quantum* de tributo anteriormente cobrado. Ressalte-se ainda que no exemplo simplificado de cadeia produtiva (acima), há uma única fase no que se refere ao fornecimento de matérias-primas, bem como poucas intermediações até o consumidor final. Logo, apresenta-se evidente que uma complexa cadeia produtiva composta de inúmeras fases produziria em seu preço final, inelutavelmente, uma grande significância do componente tributário.

Mister se faz clarificar que toda esta distorção não é proporcionada tão-somente pelas já citadas contribuições (PIS e COFINS) que incidem diretamente sobre o faturamento. Podemos ainda magnificar tal constatação pela influência da CMPF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) que, de forma mais perniciosa, onera as transações financeiras, já sob a incidência do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), e/ou repasses de valores entre empresas - mútuos, por exemplo - que não constituiriam receita tributável.

**IR e CSLL** - Poder-se-ia questionar se o IR (imposto de renda) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) não seriam, sob os mesmos argumentos do tópico anterior, maléficos para a própria atividade econômica do país. Em uma primeira análise sim, já que o montante cobrado de uma empresa e que certamente já está embutido no preço praticado pela mesma, não é compensado em outras fases (por outras empresas) da cadeia produtiva.



Entretanto, quando analisado de forma mais cuidadosa percebemos que o IR (imposto de renda) qualifica-se como um imposto sobre o "patrimônio e a renda", conforme já abordado no item 2 desta dissertação, consistindo, indubitavelmente, no imposto mais justo dentre os existentes. Para comprovar esta virtude, necessário se faz analisar a natureza do imposto, abstraindo-se de questionamentos e insatisfações quanto às regulações a que estamos submetidos e/ou se as alíquotas praticadas no país encontram-se elevadas. O CTN (Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66) em seu artigo 43 dispõe:

*"Art. 43 - O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da **disponibilidade** econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."* (Grifo não do original).

Pelo exposto podemos verificar que em sua essência este tributo só recai sobre a disponibilidade das pessoas físicas ou jurídicas. Assim sendo, da totalidade das receitas tributárias auferidas pelas pessoas físicas/jurídicas em um determinado período, deduz-se a totalidade das despesas necessárias à percepção destas receitas, tributando-se o resultado positivo - também denominado de lucro - oriundo das atividades operacionais. Diferentemente das contribuições PIS e COFINS que oneram o contribuinte independentemente do resultado apurado (lucro ou prejuízo), o IR (imposto de renda) recai apenas sobre o fruto do trabalho de um período que representa, em última análise, o acréscimo patrimonial ocorrido.

Instituída pela Lei 7.689/88 (DOU de 16/DEZ/1988) e destinada ao financiamento da seguridade social (art. 1º.), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), apesar de não ser um imposto, reveste-se curiosamente de contribuição sobre "patrimônio e renda", já que possui grande similaridade em relação à forma de apuração do IRPJ (imposto de renda das pessoas jurídicas), isto é, ocorrendo sua incidência sobre o resultado positivo das pessoas jurídicas. Esta contribuição representa, em verdade, um dos grandes exemplos da ineficiência da estrutura tributária nacional, já que coexistem dois tributos (IR e CSLL), cujas existências não se justificam face a enorme semelhança na forma de

apuração dos mesmos. A união de ambos em um único tributo, como por exemplo a incorporação da CSLL pelo IR, com o eventual aumento da alíquota praticada, em muito reduziriam os custos administrativos das empresas, bem como facilitaria a fiscalização tributária promovida pela própria União.

Ademais, cabe ressaltar que, quando de sua criação (CSLL), já havia o PIS e FINSOCIAL, que apesar de originariamente possuírem destinações diferentes (art. 1º. da Lei Complementar 7/70 e art. 3º. da Lei 7.611/87), sabidamente compunham "o mesmo caixa", fato este comprovado pelo contido no artigo 195 da Constituição Federal (atualizado pela Emenda Constitucional nº. 20), senão vejamos:

*"Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

- a) (...)*
- b) a receita e o faturamento;*
- c) o lucro;"*

Pela leitura do artigo supra, percebe-se que este dispositivo constitucional objetivou abranger várias formas de incidência tributária possíveis - receita (COFINS), faturamento (PIS) e lucro (CSLL) - com a justificativa de financiar a seguridade social, existindo na legislação tributária, portanto, três tributos destinados a fins semelhantes!

## **5.2 - TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS**

Classificados de não-cumulativos por permitirem a compensação ou dedução do montante pago anteriormente por ocasião da aquisição do bem (mercadoria ou matéria-prima), o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) constituem o maior entrave à implementação e aceitação da reforma tributária. Sendo o primeiro de competência estadual e o segundo de competência federal, ambos categorizados como incidentes sobre "a produção e a circulação", verifica-se que não há projeto de reforma tributária que não promova a fusão destes dois impostos haja vista suas similaridades. Entretanto, o conflito se faz presente

quanto à futura competência do imposto fusionado, já que o montante de ICMS arrecadado pelos Estados representa aproximadamente 23% do total da arrecadação nacional. Já o IPI representa apenas 5%.

O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) incide não apenas na saída do produto do estabelecimento industrial como também por ocasião da importação de produtos industrializados. Este imposto submete-se ao princípio constitucional da seletividade (art. 153, § 3º, inciso I), em função da essencialidade do produto. Desta forma, quanto mais essencial o produto - ou menos supérfluo - menor a alíquota. Já os produtos menos essenciais - mais supérfluos - possuem alíquotas que podem chegar a 330%, como é o caso do cigarro.

O ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) é um tributo de função predominantemente fiscal, apresentando-se como o imposto de maior amplitude no sistema tributário nacional. A Lei Complementar 87/96 definiu a área fática em que o legislador estadual pode definir o seu fato gerador. O seu artigo 2º. assim preconiza:

*Art. 2º. - O imposto incide sobre:*

*I - operações relativa à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;*

*II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores;*

*III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

*IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente sujeitar à incidência do imposto estadual.*

*(...)"*

Diferentemente do IPI, cujo princípio da seletividade é obrigatório, a Constituição

Federal (art. 153, § 2º, inciso III) faculta a sua utilização em função da essencialidade do produto ou, de outra forma, faculta a sua utilização com função extrafiscal.

Por serem tributos sobre "a produção e a circulação" e que estão embutidos sobre todas as aquisições que porventura são feitas em nosso cotidiano, independente de classe social, não há como considerar rigorosa a exigência da informação quanto ao montante de imposto pago pelo consumidor em suas eventuais aquisições. Em verdade, tal informação deveria ser obrigatória até mesmo por questões de cidadania. A realidade, no entanto, apresenta-se de forma bem distinta. Lamentavelmente, raras são as ocasiões em que o consumidor/contribuinte sabe a exata composição do valor total pago, isto é, a parte que representa imposto e a que representa, de fato, o valor do bem.

A base de cálculo do ICMS, isto é, sobre o quê incidirá a alíquota, apresenta-se confusa na legislação quando dispõe que *"integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle."* (art. 13, § 1º. da Lei Complementar 87/96). Assim, caso o consumidor tenha despendido cem reais (R\$ 100,00) na aquisição de determinada mercadoria, e supondo-se que a alíquota incidente em seu Estado para aquele bem específico seja de dezoito por cento (18%), apura-se que o montante de ICMS pago por ocasião da aquisição importa em dezoito reais. Entretanto, se o imposto (ICMS) importou em dezoito reais podemos afirmar que o valor do bem - inclusos custo, margem de lucro do comerciante e outros custos/despesas - seria de oitenta e dois reais. Dividindo-se o valor do imposto (dezoito) pelo custo da mercadoria (oitenta e dois), verificamos que alíquota real importa em 21,95%. Um acréscimo significativo que se encontra oculto à percepção do consumidor. Por esta sua característica de fazer parte da própria base de cálculo, o ICMS é denominado na literatura de imposto "por dentro".

Ao analisarmos o IPI sob a mesma perspectiva, verificamos que, de forma distinta, o seu montante não faz parte da base de cálculo, sendo a alíquota do produto a expressão da realidade. Desta forma, reportando-se ao mesmo exemplo supra e caso o produto estivesse sujeito à alíquota de 10% de IPI, teríamos o montante de dez reais a título deste imposto.

Entretanto, no momento em que procedemos à análise concomitante da mecânica de apuração destes dois tributos, verificamos eles se superpõem e que paga-se IPI sobre o valor do ICMS apurado. Ainda pelo exemplo acima, pagamos 10% de IPI (dez reais) sobre uma base de cálculo de cem reais, na qual já se encontra incluso um valor de ICMS de dezoito reais. Logo, pagou-se 10% sobre os dezoito reais, que nada mais representam do

que o ICMS apurado na mesma operação! É o nítido exemplo de imposto (IPI) incidindo sobre imposto (ICMS), onerando o contribuinte/consumidor e tornando injustificadamente complexa a tributação nacional.

Em se tratando de importações, verifica-se que a superposição de tributos apresenta-se ainda mais surpreendente. O art. 13, inciso V da Lei Complementar 87/96 que trata da base de cálculo do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior, assim preconiza:

*"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*I - (...)*

*II - (...)*

*III - (...)*

*IV - (...)*

*V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*
- b) imposto de importação;*
- c) imposto sobre produtos industrializados;*
- d) imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer despesas aduaneiras;"*

No que se refere à base de cálculo do IPI nas importações, o Código Tributário Nacional dispõe:

*"Art. 47. A base de cálculo do imposto é:*

*I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:*

- a) do imposto sobre a importação;*
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;*
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;"*

De forma resumida verificamos que ao desembaraçar a sua mercadoria de procedência estrangeira, o importador deverá pagar o II (Imposto de Importação) sobre o

valor da mercadoria, além de outras taxas exigidas para a entrada do produto no país. Em seguida, o importador deverá somar ao valor da mercadoria, o valor do II apurado e o valor das taxas pagas, a fim de apurar a base de cálculo do IPI. Aplica-se a alíquota do IPI para o produto. Em seguida, soma-se todas as parcelas anteriormente apuradas (valor da mercadoria, II, taxas, IPI) apurando-se a base de cálculo do ICMS, a qual será tributada pela alíquota aplicável nas respectivas legislações estaduais. Inobstante a "averbação" pelos dispositivos legais transcritos, apresenta-se inacreditável esta superposição de tributos, o que nos permite diagnosticar o quão complexa é a carga tributária nacional. Improcedente seria uma eventual conjectura de que tal superposição existiria em face da proteção à indústria nacional. Desnecessário se faz ressaltar que o II (Imposto de Importação) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) são impostos de caráter extrafiscal, funcionando prioritariamente como instrumento de regulação do governo. O ICMS, por sua vez, tem caráter fiscal e sua importância reside na obtenção de receitas tributárias. Tal proteção nacional poderia ser da mesma forma implementada, eliminando-se estas incidências confusas que dificultam não apenas a operacionalidade do mercado como, indubitavelmente, a própria fiscalização tributária desempenhada pelos agentes fiscalizadores.

## ***6 - Propostas de Reforma Tributária***

Preliminarmente à afirmação da necessidade de implementação de uma reforma no sistema tributário nacional apresenta-se imprescindível uma análise dos fatores externos que fortificam tal premissa.

A década de 90 promoveu, inequivocamente, uma substancial mudança no cenário mundial representado mormente pelo efeito "globalização". A rapidez das relações econômicas caracterizado pela velocidade da alocação dos fatores de produção, principalmente no que se refere ao capital, e pela expressiva interação entre atividades econômicas e financeiras já é uma realidade para a qual o país deve prontamente se adequar, caso almeje uma futura posição de destaque na economia mundial.

A evolução da tecnologia promoveu uma vertiginosa queda dos preços das comunicações internacionais e das transmissões de dados. Pelo mesmo motivo, houve grande redução dos custos de produção já que temos a capacidade de buscar, em uma pequena fração de tempo, o que se julga como melhor fator de produção - seja pelo custo, qualidade ou relação entre ambos - à linha de produção. O mercado financeiro há muito não comporta limites geográficos ou nacionais, trocando informações instantaneamente e

tornando-se extremamente sensível a quaisquer oscilações econômico-financeiras ocorridas no planeta. Adicionalmente, verificamos nesta última década a formação de blocos econômicos regionais, estimulado pela integração das economias e abertura dos mercados, que impulsionaram o rápido deslocamento de capitais no mundo, sempre à busca de investimentos que propiciem as melhores condições de rentabilidade.

A tecnologia da informação reduziu a distância entre os mercados criando o que se denomina de "mercado virtual". Primeiro fisicamente, em seguida pelo telefone e há alguns anos pela internet, este mercado virtual apresenta total liberdade nas transações comerciais, transferindo para o âmbito mundial o que antes se fazia nas circunvizinhanças, derrubando os tradicionais conceitos de mercado até então existentes.

A administração tributária dos países não ficou incólume a estas mudanças. A enorme dificuldade criada para o controle e fiscalização do fluxo de capitais e mercadorias ocorridas no "ambiente virtual", muitas vezes entre contribuintes de diferentes nacionalidades e não sujeitos à competência e jurisdição de uma única autoridade fiscal, tornam indispensáveis alterações que promovam a adequação da estrutura tributária nacional a esta nova realidade.

Aduz a este problema a necessidade de se determinar de forma séria e equilibrada a composição da carga tributária nacional, já que a guerra fiscal tornou-se mundial e onde benefícios fiscais - alíquotas favorecidas, isenções etc - estimulam a migração de desejados fluxos de capitais entre nações. Deve-se à fácil e rápida mobilidade do fluxo de capitais a proliferação de paraísos fiscais - Uruguai, Ilhas Cayman, Ilha Virgens, entre vários outros - onde se buscam condições extremamente privilegiadas, no que concerne à questão tributária, para a alocação dos recursos.

Em virtude da atual mobilidade do fluxo de capitais a nível mundial, face aos fenômenos da globalização e do avanço tecnológico, as grandes corporações estão optando por plantas leves e flexíveis, em substituição das antigas plantas pesadas e rígidas, com o intuito de estender a mobilidade do fluxo de capitais à mobilidade das plantas de produção. Desta forma, multinacionais reduzem óbices a uma eventual estratégia de desativação de plantas já instaladas em localidades menos favoráveis - seja pelo custo da mão-de-obra, tributário, social etc - transferindo toda a sua produção para regiões (países) que possuam uma localização privilegiada (proximidade do mercado) ou custos menos gravosos. Atualmente somos testemunhas do elevado número de desativações ocorridas, principalmente no setor automotivo, em países mais desenvolvidos como os EUA e os

países da União Européia, e a subsequente abertura de novas plantas destas mesmas empresas em países menos desenvolvidos, como por exemplo no Brasil e na Argentina.

Entretanto, esta mobilidade do fluxo de capitais, bem como das modernas plantas de produção, não é extensiva à força de trabalho, motivo pelo qual os países empenham-se em "seduzir" - mormente sob o aspecto tributário - estas grandes empresas transnacionais, no intuito de atender à demanda nacional por investimentos e geração de emprego.

Mister se faz lembrar que o fenômeno da globalização criou a figura do contribuinte apátrida que desconhece a existência de fronteiras e que busca sempre se instalar no local que lhe proporcione as melhores condições de competitividade e produtividade. Este contribuinte apátrida desconhece - ou desconsidera - a questão tributária como uma parcela da cidadania do país, concentrando seus objetivos tão-somente em vantagens obteníveis em uma nova instalação, seja pela maximização do lucro, seja pela minimização do custo ou ainda pelo aumento da competitividade. Este contribuinte trata o tributo como um custo genérico, tal como o custo das matérias-primas ou de mão-de-obra, utilizando-se de todas as formas possíveis de persuasão e pressão para induzir a anuência dos governos quanto aos condicionantes por ele impostos.

Em setembro de 1997 e dezembro de 1998, o Sr. Pedro Pullen Parente, então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, fez algumas apresentações na Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara dos Deputados onde enfatizou a necessidade de uma ampla reformulação do sistema tributário nacional em que se busque, dada a inexistência de um modelo ideal em que haja uma perfeita justiça fiscal, certas características desejáveis a qualquer sistema tributário, tais como:

- Eficiência Econômica → um sistema tributário não deve interferir na alocação de recursos, ou seja, o sistema tributário jamais deverá estimular a pessoa física ou jurídica a reduzir a carga de trabalho ou a alterar seu domicílio em virtude da concessão de eventuais benefícios fiscais.
- Simplicidade Administrativa → quanto mais complexo um sistema tributário, maior a probabilidade de uma evasão fiscal (sonegação) e mais difícil a sua fiscalização. Entretanto, algum grau de complexidade se faz necessário caso se almeje um sistema tributário cuja principal característica seria a de promover a justiça fiscal.
- Flexibilidade → um sistema deve ter a capacidade de adaptar-se facilmente a mudanças econômicas. A rigidez extrema de um sistema tributário impede a



correção de pequenas distorções cujas conseqüências através do tempo podem assumir proporções que obriguem a alterações mais agressivas.

- Responsabilidade Política → o sistema tributário deve ser desenhado de modo que os contribuintes saibam exatamente o quanto estão pagando, possibilitando que o sistema político possa refletir as preferências dos indivíduos. A transparência do exato montante pago de cada tributo capacita o cidadão a discutir e envolver-se com vistas à desejável administração tributária nacional.
- Justiça → Aceitação pela maioria do pacto tributário acordado.

Em seguida abordaremos de forma sintética, haja vista as inúmeras particularidades de cada proposta, as mudanças substanciais sugeridas pelos Projetos de Emenda Complementar frente às abordagens já desenvolvidas neste trabalho.

#### **6.1 - PEC-46 de 04/04/1995 (1º. signatário: Dep. Luís Roberto Ponte)**

Este Projeto de Emenda Complementar traz em seu bojo inovações principalmente quanto às competências tributárias. O texto da proposta suprime a competência de instituição de taxas para o exercício regular do poder de polícia, conforme determina o artigo 77 do CTN, mas mantém a competência para a instituição de contribuições de melhoria. A proposta define a competência exclusiva da União para a instituição de impostos, delegando competência à lei complementar para a definição das funções de regulamentar, arrecadar e fiscalizar os impostos. A incidência dos impostos limitar-se-iam: à movimentação financeira, ao comércio exterior, à renda, à propriedade imobiliária e sobre a produção e circulação.

A proposta ainda estabelece a repartição do total arrecadado pelos impostos segundo os seguintes critérios: 34% para a União, 40% para os Estados e Distrito Federal, 25% para os Municípios e Distrito Federal e 1% para programas de financiamento do setor produtivo. Apresenta-se uma radical mudança já que os impostos fariam parte de um "caixa único" a ser repartido, *a posteriori*, segundo os critérios estabelecidos. Logo, todos os entes federativos passariam a ter participação na destinação do montante de imposto arrecadado.

Desta forma, o projeto prevê que, do montante a ser destinado aos Estados (40% do total dos impostos arrecadados), haveria a repartição entre os mesmos (Estados) segundo os seguintes critérios: 30% na razão direta da arrecadação do imposto sobre a

produção e circulação incidente sobre bens e serviços **consumidos** em seus territórios; 45% proporcionalmente à população; 5% proporcionalmente à extensão territorial e 20% conforme critérios fixados em lei complementar que estabeleçam o equilíbrio sócio-econômico entre os Estados e Distrito Federal.

Verifica-se a preocupação do elaborador do projeto em extinguir a guerra fiscal já em 1995. É interessante frisar que o imposto sobre produção e circulação, segundo o projeto, incidiria apenas sobre bebidas, energia, tabaco, petróleo (combustíveis) e serviços de telecomunicações. Outras incidências sobre a produção e circulação poderiam ainda ser criadas por lei complementar.

O montante a ser destinado aos Municípios e Distrito Federal (25% do total da arrecadação de impostos) serão repartidos segundo os seguintes critérios: 30% na razão direta da arrecadação do imposto sobre a propriedade imobiliária localizada em seus territórios; 45% proporcionalmente à população; 5% proporcionalmente à extensão territorial, reservando os 20% restantes para critérios definidos em lei complementar a fim de estabelecer o equilíbrio sócio-econômico entre os Municípios.

Quanto ao financiamento da seguridade social, o projeto estabelece que esta seria financiada com recursos provenientes da receita total do imposto sobre a renda e parcialmente com recursos do imposto sobre movimentação financeira. De onde podemos concluir que o próprio imposto de renda seria excluído da repartição de suas receitas (supra) aos demais entes federativos. O projeto ainda extinguiria PIS, COFINS e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), eliminando o impacto destes tributos cumulativos perversos à competitividade nacional.

Percebe-se que, de fato, a inovação deu-se no aspecto das competências tributárias e repartição de receitas, alterando-se significativamente a estrutura tributária então vigente. Como a proposta menciona a permanência de um imposto sobre movimentação financeira e como este seria destinado parcialmente ao financiamento da seguridade social, junto com o imposto de renda, podemos inferir que este seria um imposto nos moldes da atual CPMF, o que manteria a nocividade deste último, cuja magnitude do impacto só com a definição da alíquota poderíamos estimar.

Esta proposta dificilmente prosperaria, demonstrada pela pouca atenção a ela dispensada, haja vista que o próprio Executivo passaria a compartilhar com os demais entes federativos o fruto da arrecadação nacional de impostos, perdendo a exclusividade das significativas receitas não compartilhadas com os demais entes federativos, tais como a COFINS, o PIS, a CSLL e a CPMF. Adicionalmente verificamos a redução do campo de

incidência do ICMS que é atualmente o imposto de maior arrecadação nacional, com a provável supressão do IPI, cujos reflexos na arrecadação tornam-se de difícil estimativa, pela pouca especificidade contida no projeto.

## **6.2 - PEC-47 de 1995 (1º. signatário: Dep. Luiz Carlos Hauly)**

Com alterações menos profundas que o projeto anterior, esta proposta prevê uma nova discriminação de rendas. À União cabe instituir impostos sobre: importação/exportação, rendas e proventos de qualquer natureza, operações financeiras, movimentação financeira, e ainda sobre bebidas, energia, veículos automotores, combustíveis líquidos e gasosos, tabaco, serviços de telecomunicações, metais preciosos (quando ativo financeiro ou instrumento cambial) e pedras preciosas e semi-preciosas.

Aos Estados e Distrito Federal cabe imposto sobre a produção e circulação de bens e serviços, obedecido o princípio de **destino**.

Aos Municípios competiria instituir impostos sobre o patrimônio (propriedade de veículos automotores, propriedade imobiliária urbana e rural, bem como sua transmissão). Aos Municípios ainda seria devido uma participação de 30% na arrecadação estadual.

Pelo exposto verificamos que há a supressão do IPI com a subsequente criação de um imposto sobre alguns produtos específicos (bebidas, tabaco, etc) que certamente atenderia ao princípio da seletividade. A tentativa de extinguir o problema da guerra fiscal também fica nesta proposta evidenciada pela adoção do princípio de destino neste novo imposto de competência estadual.

Ressalte-se acertada a proposta de transmissão da competência tributária do ITR aos Municípios, visto a proximidade geográfica que em muito facilitaria o trabalho de fiscalização do tributo. Paralelamente, o poder público municipal fomentaria a atividade produtiva nas propriedades rurais da localidade pela aplicação de alíquotas mais gravosas às propriedades improdutivas. Contrapondo o exposto anteriormente, teríamos problemas no que se refere às fortes influências políticas dos grandes latifundiários sobre o legislativo municipal.

A manutenção das contribuições para a seguridade social constantes no modelo atual perpetua o problema da não-cumulatividade, o mesmo acontecendo com a criação do imposto sobre movimentações financeiras.

A justificação da proposta cita a manutenção do federalismo fiscal consagrado pela Constituição Federal de 1988, a simplificação, a racionalização e o aperfeiçoamento do sistema.

### **6.3 - PEC-110 de 1995 (1º signatário: Dep. Germano Rigotto)**

Amparada em trabalho desenvolvido pela ABRASF (Associação Brasileira dos Secretários e Dirigentes de Finanças dos Municípios das Capitais), a proposta tem por finalidade, conforme justificção, atingir dois objetivos:

- Simplificar a tributação: Reduzindo o número de impostos para 8; e
- Permitir descentralização administrativa, fortalecendo economicamente Estados e Municípios.

Pela proposta apresentada, destinar-se-iam à União os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), sobre a renda, sobre grandes fortunas e sobre operações financeiras. Aos Estados e Distrito Federal seria destinado apenas o imposto sobre circulação de produtos. Em contrapartida, aumenta-se a competência dos Municípios, cabendo a estes instituir impostos sobre a propriedade imobiliária, sobre veículos automotores (anteriormente sob a competência estadual), sobre a transmissão da propriedade *causa mortis* (anteriormente sob a competência estadual), sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter-vivos* e sobre serviços de qualquer natureza.

Certamente alguns destes impostos seriam fusionados a fim de se chegar ao número de 8 (oito) impostos, que é o objetivo original da proposta. O "imposto sobre a circulação de produtos" obedeceria a novos critérios de repartição de sua receita, alterando-se o artigo 158 da Constituição Federal.

Percebe-se que esta não é uma proposta radical, apresentando pouca profundidade nas alterações pretendidas. Pela proposta ocorreria um fortalecimento ainda maior dos Municípios, surgindo dúvidas quanto à futura arrecadação dos Estados e da União para fazer frente aos seus compromissos.

### **6.4 - PEC-124 de 1995 (1º signatário: Dep. Firmo de Castro)**

Tal como a PEC-47 anteriormente abordada, esta proposta, igualmente com pouca profundidade, prevê uma nova distribuição de rendas. Caberia à União impostos sobre o comércio exterior, renda e proventos de qualquer natureza, transações financeiras e seletivo sobre bebidas, fumo, veículos e outros produtos/serviços definidos em lei complementar. Aos Estados e Distrito Federal caberia apenas o imposto sobre valor adicionado nas operações com mercadorias e na prestação de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação. Aos Municípios caberia a instituição de impostos sobre a propriedade imobiliária, veículos automotores e serviços de qualquer natureza.

Entre outras alterações, este projeto suprime a competência residual da União para criar impostos, assim como a possibilidade de instituir empréstimo compulsório para investimento público. Revoga todas as taxas e contribuições de melhoria, caso não houvesse ratificação das mesmas pelos entes federativos que as instituíram no prazo de 12 meses.

#### ***6.5 - PEC-195 de 1995 (1º signatário: Dep. Victor Faccioni)***

Reformulando todo o capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, este projeto traz mudanças significativas para a estrutura tributária do país. Reduzindo para apenas 06 (seis) impostos, a proposta visa ao aumento do campo de incidência destes e à redução de suas alíquotas.

Caberia à União os seguintes impostos: importação, exportação, consumo interno (armas, munições, receitas de prognósticos, bebidas alcoólicas, fumo) e renda. Aos Estados e Distrito Federal caberia os impostos sobre a venda de bens e serviços ocorrida internamente e aos Municípios os impostos sobre a propriedade imobiliária (rural e urbana).

#### ***6.6 - Proposta do Executivo Federal de DEZ/1998***

O Executivo Federal, que havia apresentado ainda em AGO/1995 o PEC-175, apresenta em DEZ/98 uma nova proposta em substituição à anterior, a qual tornou-se o cerne das discussões acerca do tema reforma tributária. O então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Sr. Pedro Parente, faz algumas apresentações na Comissão Especial da Reforma Tributária em DEZ/98 com o intuito de explicar esta nova proposta do Executivo Federal que abordaremos em seguida.

A partir de textos produzidos com base em suas apresentações na supracitada Câmara, abordaremos as premissas e principais pontos da proposta.

Segundo o então Secretário Executivo em sua apresentação, qualquer proposta apresentada suscitaria, naturalmente, controvérsias e temores pelo receio da implementação de uma proposta que afeta financeiramente todos os entes federativos. Entretanto, para que a proposta seja submetida a análise, tornar-se-ia indispensável o preliminar estabelecimento de algumas "regras do jogo", cujas principais foram assim

definidas pelo Executivo Federal:

- Nenhuma esfera do governo, incluída a União, teria redução no montante de recursos que no sistema atual lhe cabe;
- A possibilidade de criação de um fundo temporário específico para fazer valer a regra anterior;
- A carga tributária não seria elevada. Os aumentos da arrecadação seriam decorrentes de um efeito positivo da simplificação do sistema e do aumento da base de incidência; e
- O novo sistema tributário a ser implementado seria submetido a um período de transição que possibilitasse a preparação das administrações tributárias de todos os entes federativos.

A partir do estabelecimento destas regras foi apresentado o novo modelo proposto que consiste, basicamente, na:

- Criação de um imposto sobre o valor agregado, um "novo ICMS", disciplinado por legislação federal e de competência administrativa estadual;
- Criação do *excise tax*, que incidiria sobre produtos específicos, de competência federal;
- A incorporação da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) ao IRPJ (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas);
- A extinção do IPI, do "atual" ICMS, da CSLL, da COFINS e do PIS.

Para chegar a tal proposta o Executivo Federal, além das simulações efetuadas pela Secretaria da Receita Federal, contratou trabalhos técnicos de simulação com a FIPE (Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas) e com a PUC-RJ. Adicionalmente, o trabalho ainda contou com apoio do Banco Mundial, BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento) e FMI (Fundo Monetário Internacional). Técnicos dos governos estaduais também participaram da elaboração desta nova proposta, a fim de que fossem identificados os principais pontos de divergência, apesar do resultado final não ser fruto do consenso entre todos os entes federativos interessados.

Excetuando-se os temores dos Executivos Estaduais quanto à concentração na União da arrecadação de bases importantes (renda e consumo), os demais segmentos da sociedade foram favoráveis à proposta, surgindo poucas divergências no que se refere a algumas especificidades.

Os objetivos apresentados pelo Executivo Federal em sua proposta são:

- Maior simplicidade, neutralidade e generalidade do conjunto das normas impositivas;
- Eliminação das desvantagens da produção nacional frente à importada;
- Efetivação da harmonização tributária (interna e com o exterior)
- Criação de condições que tornem efetivas as mudanças e os benefícios delas advindos.

Trata-se, de fato, de uma boa proposta de reforma tributária. Certamente algumas adequações seriam ainda necessárias *vis-a-vis* casos específicos. Não obstante, este projeto contempla grande parte dos anseios que as empresas situadas no país há muito reivindicam.

Com a extinção do PIS, da COFINS e da CSLL, extingue-se a perversa cumulatividade destes ao longo de toda uma cadeia produtiva. Suprimindo-se a superposição destes tributos, em que uns atualmente são base de tributação para os demais, haverá uma sensível redução do "Custo-Brasil" implicando uma queda no preço final dos produtos, além de viabilizar uma maior competitividade dos produtos da indústria nacional no exterior. Adicionalmente, extingue-se a CSLL a qual, conforme já abordado neste trabalho, apresenta extrema similaridade com a forma de apuração do imposto de renda, o que torna o seu custo administrativo mais alto para todos (empresas e Estado) e seu custo operacional injustificável.

Segundo a proposta, haveria uma racionalização e uma simplificação das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e que incidiriam de forma distinta para contribuintes e não-contribuintes do novo ICMS. Para os contribuintes do ICMS, a contribuição social seria representada por um adicional ao ICMS, cobrado nas transações através de uma alíquota única global (somatório das duas alíquotas), evitando o surgimento de qualquer custo administrativo aos contribuintes. Para os não-contribuintes, a contribuição social incidiria sobre a receita ou faturamento de forma não-cumulativa. Pode-se ainda ressaltar que tais medidas, aprioristicamente, tornariam mais transparente o valor de imposto pago por ocasião da aquisição de mercadorias/produtos, que até então apresentam-se mesclados de forma confusa e de difícil identificação por parte daqueles que, de fato, pagam os tributos.

Os atuais IPI e ICMS também seriam extintos com a subsequente criação de um imposto sobre valor agregado da federação, denominado "novo ICMS", de natureza não-

cumulativa, partilhado entre a União e os Estados, e entre estes e os Municípios. Este novo ICMS teria legislação federal, o que harmonizaria a legislação deste tributo entre todos os entes federativos. É interessante frisar que atualmente cada Estado tem sua legislação própria acerca do ICMS, em que são criadas obrigações muitas vezes diferenciadas para cada Estado, exigindo do contribuinte que opera em nível nacional o conhecimento das 27 legislações vigentes a fim de evitar eventuais infringências tributárias. Com o intuito de fomentar a integração e a cooperação entre as administrações tributárias estaduais e federal seria criado um órgão colegiado a fim de padronizar os procedimentos a serem adotados.

Objetivando extinguir a guerra fiscal existente, este novo ICMS seria devido ao Estado de destino dos bens e serviços e passaria a ter alíquota uniforme em todo o território nacional, facultando à lei complementar a adoção de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto (princípio da seletividade). Para a gradual implementação deste regime de destino em substituição do atual regime misto, o projeto prevê um período de transição com duração de doze anos.

Com o intuito de compensar eventuais perdas com as receitas disponíveis (da União, Estados e Distrito Federal) seria criado um Fundo de Equalização constituído com recursos provenientes de parte da receita do Imposto Federal sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços.

Entre as principais vantagens e razões da proposta do Executivo estão:

- Eliminação da discussão sobre origem e destino;
- Fim a guerra fiscal;
- Maior harmonização tributária: a maioria dos países escolheu o IVA como forma de tributação do consumo;
- Uniformização nacional das regras de tributação sobre o valor agregado pela *federalização* do ICMS;
- Simplificação do sistema pela unificação de alíquotas interna e interestadual do ICMS; e
- Eliminação da discussão sobre origem e destino.

Para substituir o extinto IPI, cria-se o *excise tax* com duas características principais: a incidência em uma única etapa na cadeia produtiva e a seletividade.

Surge, então, o ponto pernicioso da proposta: a transformação da antes provisória CPMF, a qual já ganhou sobrevida de vários anos, para um imposto de caráter permanente,



compensável com os outros tributos federais. Apresenta-se interessante observar que uma proposta que adota medidas tão benéficas à economia nacional, como a extinção de tributos notoriamente perversos - como o PIS, a COFINS e a CSLL - mantém um tributo que onera na mesma proporção uma grande multinacional e uma micro-empresa. Da mesma forma, submetem-se a uma mesma alíquota o mega-empresário e o beneficiário de um salário-mínimo mensal. Coloca-se por terra, destarte, o mais importante pilar da justiça tributária: o princípio constitucional da capacidade contributiva!

A possibilidade de sua compensação com outros tributos federais reveste-se de uma falsa justiça na medida em que, definida a alíquota aplicável a este imposto (nos moldes da atual CPMF), esta compensação poderia eliminar o caráter progressivo, e por que não dizer mais justo, de outros tributos federais em prol de uma sedutora arrecadação mais fácil, mais célere e de menor custo administrativo. Apresenta-se importante frisar que a alíquota aplicável para este imposto sobre movimentação financeira (nova CPMF) não ficou definida. Entretanto, pode-se assegurar que sua perversidade na tributação do país será tão mais grave quanto maior for a sua alíquota.

#### ***6.7 - A Proposta Final de MAR/2000***

Em 13 de março de 2000, o deputado Germano Rigotto, Presidente da Comissão Especial da Reforma Tributária, fez a entrega formal do relatório final desta comissão especial ao então Presidente da Câmara dos Deputados, Dep. Michel Temer. Na ocasião, foram entregues o texto do substitutivo aprovado pela comissão em NOV/1999 bem como o texto da emenda aglutinativa, elaborada pelo relator - Dep. Mussa Deme - após negociação com o Governo Federal e Estados, o qual não havia sido votado por questões de natureza regimental.

Segundo a supracitada comissão, são estes os principais pontos da proposta:

- Concessão de maior competitividade à nossa economia;
- Harmonização do sistema tributário nacional com os sistemas tributários de outros países;
- Estimulação do desenvolvimento e maior geração de empregos;
- Simplificação do sistema tributário com a conseqüente redução da evasão fiscal;
- Eliminação da tributação cumulativa sobre a produção;
- Desoneração integral das exportações;

- Tratamento isonômico a produtos importados e bens fabricados no país;
- Proibição do uso de Medidas Provisórias em matéria tributária; e
- Instituição do prazo mínimo de 90 dias entre a criação ou aumento de tributos e o início de sua cobrança, sem prejuízo do princípio constitucional da anterioridade.

Para se chegar a tal proposta a comissão realizou, conforme pronunciamento de seu próprio presidente, mais de uma centena de reuniões, compondo este total 38 audiências públicas. Além das duas centenas de emendas apresentadas pelos parlamentares, a comissão recebeu ainda 48 propostas oriundas da sociedade civil. Adicionalmente foram recepcionadas mais de 600 sugestões a partir da disponibilização via internet, promovida pelo relator da comissão (Dep. Mussa Demes), da versão preliminar do substitutivo apresentado, a fim de colher críticas e sugestões da sociedade.

Pela proposta apresentada e com o intuito de desonerar o custo do segmento produtivo nacional, uma única contribuição social de natureza não-cumulativa substituiria as atuais COFINS, PIS e salário-educação, e incidiria sobre a receita, o faturamento e a importação de produtos e serviços do exterior devidas pelas pessoas jurídicas. Entretanto, observa-se que pela proposta seria mantida a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), a qual permaneceria nos mesmos moldes atuais como "tributo-gêmeo" do imposto de renda (IRPJ).

A proposta extingue o ICMS em sua forma atual, partilhando a sua competência entre a União e os Estados. Desta forma, seriam criados um IVA estadual e um IVA federal. O primeiro passaria a ter legislação única em todo território nacional, suprimindo as 27 legislações existentes e seria devido ao Estado de destino nas operações interestaduais. Já o segundo teria, em regra, a mesma base de cálculo do primeiro (IVA estadual), não incidindo sobre combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e produtos minerais.

Com a finalidade de extinguir a guerra fiscal, a proposta reduz a zero a alíquota do IVA estadual nas operações interestaduais, sendo estes mesmos pontos percentuais acrescidos a alíquota do IVA federal. Com a adoção desta sistemática para o novo ICMS-partilhado, deixaria de existir para os Estados vantagem tributário-financeira nas exportações (aos demais Estados) dos produtos fabricados internamente. Assim sendo, a arrecadação deste imposto seria destinada exclusivamente ao Estado de consumo,

extinguindo a sua incidência sob o enfoque produtivo, o que o tornaria mais justo, reduzindo a elevada evasão fiscal atualmente praticada.

## **7 - A BUSCA PELA JUSTIÇA FISCAL**

Testemunhamos as reiteradas vezes em que se divulgam informações na mídia, de forma orgulhosa, acerca dos sucessivos recordes na arrecadação de tributos federais. Tal orgulho reveste-se de um verdadeiro *marketing* a respeito da eficácia da administração tributária no desempenho da função de arrecadar/cobrar os tributos devidos. Entretanto, sendo o tributo o principal, senão único, meio efetivo de se proporcionar a distribuição de renda no país, necessário se faz verificar como esta distribuição (de renda) se comportou ao longo de seis anos de recordes de arrecadação, estabilidade econômica e de um mesmo mandato. Em 1999 foi divulgado o Índice de Gini, índice internacional que mede a desigualdade de renda, variando de 0 (zero) a 1 (um). Quanto maior a desigualdade de renda, mais próximo de 1 (um) o índice estará registrado. Em outras palavras, o índice 0 (zero) corresponde à igualdade absoluta na distribuição e o índice 1 (um) à desigualdade total quando, teoricamente, apenas uma pessoa controlaria todas as riquezas de um país.

Período	Renda - desigualdade - coeficiente de Gini
1991	-----
1992	0,583
1993	0,604
1994	-----
1995	0,601
1996	0,602
1997	0,602
1998	0,602
1999	0,596

---

**Renda - desigualdade - coeficiente de Gini - Anual**

**Fonte:** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Obs.: a pesquisa não foi realizada no anos de 1991 e 1994.

Em análise à tabela supra, podemos verificar que pouco temos, de fato, a comemorar. Este índice apresentou alterações inexpressivas nesta última década para o Brasil, demonstrando que atualmente ainda possuímos uma desproporcional e surpreendente concentração de renda, sendo o nosso índice classificado como o segundo

pior do mundo. Perdemos apenas para Serra Leoa com o índice de 0,62. Abaixo, como ilustração, apresentam-se alguns índices registrados para outros países.

<b>Melhores</b>	<b>Piores</b>
Áustria: 0,23	Serra Leoa: 0,62
Dinamarca: 0,24	Brasil: 0,60
Suécia: 0,25	Guatemala: 0,59

Baseado em pesquisa feita com base de dados do Banco Mundial (BIRD), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Organização das Nações Unidas (ONU) e do IBGE, o livro "Desigualdade e Pobreza no Brasil" (2001 - IPEA) expõe dados ainda mais impressionantes. Segundo a pesquisa, os 10% mais ricos da população brasileira possuem uma renda 28 vezes superior aos 40% mais pobres. Em Zâmbia esta proporção é de 17 vezes. Na Costa do Marfim, 20 vezes. No Quênia, 21 vezes e em Botswana, 22 vezes. Nos Estados Unidos esta relação cai vertiginosamente para 5,5 vezes e na Argentina para 10 vezes.

No intuito de demonstrar que o índice de Gini não evidencia uma informação negativa isolada, reproduzo o "índice de pobreza" efetuado pelo IPEA, de onde observamos que este, igualmente, pouco se alterou nesta segunda metade da década de 90.

Período	Pobreza - número de pessoas abaixo da linha de indigência
1995	21,59
1996	22,36
1997	22,54
1998	21,67
1999	22,60

---

**Pobreza - número de pessoas abaixo da linha de indigência - Anual**

**Fonte:** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)

Mister se faz ressaltar que esta posição de "destaque" deve-se principalmente a uma política tributária voltada única e exclusivamente para incrementar o "caixa" governamental, sem qualquer atenção para a função precípua do tributo de promover a distribuição da renda nacional. Desta forma, os impostos regressivos - menor custo de administração - assumiram desmedida significância, onerando todas as pessoas - pobres e

ricos - de forma equânime, em detrimento dos impostos mais justos, chamados progressivos - como o Imposto de Renda - que oneram mais do que proporcionalmente os ricos. Apresenta-se desnecessário repetir a relevância concedida, em prol do incremento da arrecadação, nestes últimos anos pela União às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL), pelos Estados ao ICMS e pelos Municípios ao ISS, todos regressivos. Da mesma forma verificamos uma tendência nacional à fortificação dos tributos indiretos que já representam a maior parte da arrecadação nacional.

Não obstante todos estes e outros problemas da tributação nacional, podemos observar que pouco se discute acerca de justiça fiscal ou tributária. As propostas de reforma tributária preocupam-se com problema graves, tais como os já citados neste trabalho, mas nenhuma se atém em como criar um modelo de sistema tributário voltado para a justiça fiscal. A Constituição Federal de 1988, trouxe vários princípios tributários que, se observados, em muito melhorariam a qualidade da tributação nacional. Alguns destes princípios merecem destaque haja vista a sua grande relevância para a justiça fiscal e, de forma inversa, a sua pouca observância.

O princípio constitucional da isonomia, previsto tanto genericamente (art. 5º., *caput* e inciso I) como especificamente (art. 150, inciso II), muitas vezes tratado como o mais importante de nossa Carta Maior, prevê igual tratamento para os iguais (igualdade horizontal) e desigual tratamento para os desiguais, na medida da desigualdade (igualdade vertical).

Deste alicerce constitucional deriva o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, § 1º.), em que deve ser observada a aptidão dos contribuintes para a carga tributária aplicada, com a decorrente manutenção da atividade econômica e do bem-estar do contribuinte.

Extrapolando-se os limites da capacidade contributiva, desrespeitamos também o princípio constitucional da vedação do confisco (art. 150, inciso IV). Conjugando-se estes dois últimos, princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco, exsurge o princípio constitucional da progressividade do imposto de renda (art. 153, § 2º., inciso I). Adstrito a este e fortificando a intenção do legislador constitucional pela justiça tributária, verificamos o princípio da personalização do imposto (art. 145, §1º.), em que fica determinada a observância às características de cada contribuinte, o que o imposto de renda bem faz quando permite deduções variadas segundo as particularidades de cada um.

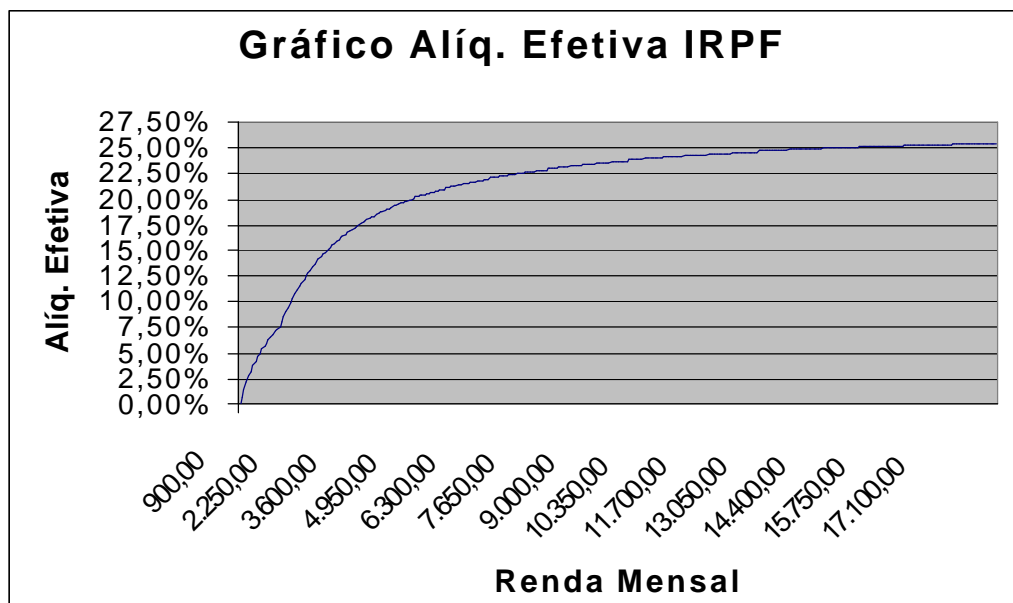
Lamentavelmente, mesmo com todos estes nobres princípios explicitados na Constituição Federal, verificamos que o imposto de renda possuía até 1988 nove faixas de

rendimentos com alíquotas variando de 5% a 45%. Paradoxalmente, com a promulgação da Constituição apunhalou-se a progressividade reduzindo-se para apenas duas alíquotas 10% e 25% (art. 25 da Lei 7.713/88). Atualmente, ainda possuímos apenas duas alíquotas (15% e 27,5%), aplicadas sobre uma tabela progressiva com faixas de rendimentos estreitas e excessivamente baixas, sem qualquer reajuste (da tabela ou deduções) desde sua instituição em 1995 (arts 3º. e 11 da Lei 9.250/95). Esta falsa progressividade reveste-se, em verdade, de uma alíquota proporcional de 27,5% para todos aqueles acima de determinado patamar, o que representa uma alíquota por demais elevada para um limite inferior tão reduzido (R\$ 1.800,00), açoitando, indubitavelmente, a já oprimida classe média nacional.

Clair Hickmann, diretora do Unafisco Sindical (Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal) publicou um texto no Jornal DIAP (Departamento Intersindical de Assuntos Parlamentares) em JUN/2001, em que bem exprime na falsa isenção na tabela do imposto de renda existente para as classes mais baixas, que representam os verdadeiros prejudicados com a falta de progressividade há muito existente no imposto de renda nacional:

*"A insistência de sucessivos governos em desrespeitar a progressividade no Imposto de Renda tem feito vítimas não só entre os contribuintes assalariados, que têm arcado com um peso desproporcional a seus proventos no financiamento do Estado. A progressividade incipiente do IR acaba por vitimizar duramente os setores mais pobres, isentos do Imposto de Renda. Esses setores deveriam ser beneficiados pelo tributo por meio de uma melhor distribuição de renda. Isto porque a sanha arrecadatória se presta a retirar ganhos dos menos pobres – os assalariados acima de R\$ 900 – não para distribuir aos mais pobres, mas para engordar o caixa do governo e cumprir compromissos financeiros internacionais. Ou seja: o IR não cumpre sua função, que é a de buscar recursos nos setores mais ricos da sociedade, que efetivamente têm rendas, para distribuir aos mais pobres, a fim de diminuir as desigualdades sociais."*

Da mesma forma, esta alíquota de 27,5% apresenta-se por demais generosa para os altos rendimentos das classes mais ricas. Considerando uma situação de igualdade - inexistência de deduções - podemos verificar pelo gráfico abaixo como se comporta a curva da alíquota efetiva do imposto de renda, assíntota à reta "Alíq Efetiva (Y) = 27,5%", e como esta se apresenta benevolente com a classe alta. Importante salientar que a discrepância apresenta-se, em verdade, maior já que as classes mais altas têm as maiores deduções e ainda fazem uso de assessorias especializadas para reduzir o ônus tributário.



Paradoxalmente, podemos verificar, acessando a página virtual (site) da Presidência da República ([www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)), a seguinte informação:

***"A Proposta de Reforma Tributária do Governo:***

***8. COMO SE PROMOVE A JUSTIÇA FISCAL?***

*Justiça fiscal significa não só que o rico deve pagar mais imposto que o pobre, mas também que deve destinar uma parcela maior da sua renda ao pagamento de impostos que o pobre. Para promovê-la é preciso fortalecer impostos diretos - os impostos de renda e sobre propriedades - que são pagos principalmente pelos ricos e diminuir os impostos sobre bens que são consumidos por todos, mas que pesam mais no orçamento do pobre, como, por exemplo, os produtos da cesta básica. Mas isto não basta. É preciso, mais que tudo, garantir que os impostos não sejam*

*sonegados, pois as oportunidades de sonegação são muito maiores para os ricos que para os pobres."*

Lamentavelmente constatamos um grande abismo entre o discurso e o "mundo real". Entretanto, não se apresenta difícil alterar este cenário. Basta apenas respeitar os preceitos constitucionais, conforme já citados, colocando-se a justiça fiscal acima dos atuais interesses arrecadatários. Para tornar mais evidente as discrepâncias existentes, o artigo 10 da Lei 9.249/95 assim dispõe:

*"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."*

Pelo artigo do dispositivo legal acima explicitado ficou estabelecido que a distribuição dos lucros aos sócios - composto por grandes empresários - fica isenta de imposto de renda. Desta forma, a empresa apura lucro, distribui este lucro aos normalmente já abastados sócios/empresários, e esse montante - seja um mil reais ou um milhão de reais -, é lançado no campo "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis" da Declaração de Imposto de Renda deste sócio/empresário, **nada pagando de imposto**, diferentemente do que acontece com os demais trabalhadores que se sujeitam à tabela progressiva. Como consequência imediata, temos empresários que auferem elevadas quantias - todas declaradas neste campo específico da declaração de imposto de renda - sem qualquer ônus tributário, enquanto aquele que recebe acima de R\$ 900,00 já se sujeita a uma alíquota de imposto de 15%.

Ademais, para que se atinja a verdadeira justiça fiscal, necessário se faz ter um órgão fiscalizador forte e com estrutura compatível para reprimir, segundo os ditames da lei, aqueles que não recolhem aos cofres públicos os tributos devidos. A observância da lei é um pressuposto geral, cujos eventuais transgressores devem, ou deveriam, sofrer as sanções aplicáveis. Muito se alardeia a partir de estudos técnicos que indicam uma evasão tributária de 1:1, isto é, para cada uma unidade de imposto arrecadado teríamos uma



unidade de imposto sonegado.

Tal discrepância apresenta-se comprovada quando analisamos os estudos existentes na página da Secretaria da Receita Federal acerca da DIPJ99 (Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas de 1999). De um total de aproximadamente 3 milhões de empresas, cerca de 7% são optantes pela forma de tributação pelo lucro real, isto é, têm contabilidade regular e apuram lucro ou prejuízo a partir do confronto de suas receitas com suas despesas. O mais impressionante é que mais de 50% destas empresas declararam prejuízo na DIPJ99. E pior, o agregado de prejuízos apresenta-se superior ao agregado de lucros. Fazendo uma análise cronológica pelas próprias informações constantes na página virtual, verificamos que este perfil existe pelo menos desde a declaração entregue em 1997, quando 63% não apuraram lucro real. Desnecessário ser um *expert* em contabilidade para saber que tais números não refletem a realidade, demonstrando a necessidade de um órgão fiscalizador mais ostensivo e presente que iniba, pela certeza da sanção a ser aplicada, apurações contábeis e declarações de rendimentos irregulares.

Infelizmente a mão-de-obra governamental disponível alcança o restrito número de 7.500 auditores, dos quais em torno de apenas 2.000 trabalham com auditoria. Um número dez vezes maior de recursos humanos só em auditoria certamente ainda seria considerado pouco, pois se todas as empresas optantes pelo lucro real - isto é, apenas 7% do total de empresas - fossem auditadas por um período médio de 6 meses, que pode ser considerado extremamente curto haja vista a complexidade do trabalho, teríamos um interregno subavaliado de 50 (cinquenta) anos até que um fiscal fizesse uma segunda visita à empresa. Ressalto que só estamos considerando as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, pois não podemos olvidar que além das demais empresas que também deveriam ser fiscalizadas - cerca de 2.800.000 - ainda há as auditorias desenvolvidas nos contribuintes pessoas físicas!

A Lei 8.137/90 representou um grande avanço quando tipificou os crimes contra a ordem tributária, estabelecendo penas para aqueles que utilizam artifícios dolosos para elidir o pagamento de tributos. Surpreendentemente, em 01/JAN/1996 entra em vigor a Lei 9.249/95 que assim estabelece em seu art. 34:

*"Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, e na Lei 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da*

*denúncia."*

Em resumo significa que, ao ser autuado, basta ao sonegador a simples quitação do seu débito antes do recebimento da denúncia pelo Ministério Público, que torna-se imediatamente extinta a punibilidade do crime praticado. Fazendo uma analogia que nos permita mensurar a magnitude do absurdo, seria o mesmo que fazer constar na lei que o ladrão de banco teria sua punibilidade extinta caso ele, quando fosse detido pela autoridade policial, devolvesse o fruto do delito. Não obstante o já diminuto risco de uma pessoa (física ou jurídica) ser fiscalizada atualmente, em face dos problemas supramencionados, a legislação ainda apresenta-se por demais leniente, incentivando o mau contribuinte a apostar na ineficiência da administração tributária e, mormente, na certeza da impunidade prevista em nossa legislação.

Segundo Rezende (1992), o imposto ideal deveria ser ainda *justo*, no sentido de garantir uma distribuição equitativa do ônus tributário pelos indivíduos. Certamente, para que venhamos a respeitar os princípios constitucionais tributários, apresenta-se imprescindível uma ampla reforma não apenas do atual sistema tributário vigente, mas também da cultura nacional que, em face da opressão tributária histórica que aflige até os dias atuais, busca a qualquer custo reduzir seu ônus tributário, seja pela redução do consumo, seja pela elisão, informalidade ou sonegação. Os três primeiros e mais elementares passos a serem dados seriam: reduzir as alíquotas que já estão por demais elevadas, aumentar as multas para desestimular práticas irregulares e, por fim, fortalecer a fiscalização tributária.

Verifica-se em geral grande indignação quando, para justificar uma determinada proposta tributária ou mesmo para macular a atual situação tributária nacional, divulga-se que o país possui um número exagerado de tributos. Em verdade, não há qualquer correlação direta entre a quantidade de tributos e a simplicidade de uma estrutura tributária. Poderíamos extinguir todos os tributos, deixando apenas um, com uma legislação extensa e complexa que em nada elevaria a qualidade da tributação nacional e sequer simplificaria o sistema. Diferentemente, teríamos a qualidade incrementada caso a tributação nacional se compusesse de tributos **com legislações simples e duradouras** que atendessem melhor, ou de sorte mais justa, às especificidades de cada situação. Confunde-se quantidade com qualidade, simplicidade com simplismo, obtendo-se forte apoio popular através de uma "suposta" simplificação. Rezende (*O Processo da Reforma Tributária*, IPEA, Texto para Discussão n.º. 396, pág. 7, JAN/96) expõe, de forma hialina, a consequência de uma

desmedida e impulsiva simplificação do sistema tributário:

*"Uma espúria associação entre o supostamente exagerado número de impostos, a complexidade do sistema tributário e a sonegação forneceu o combustível necessário à proliferação de falsas teses salvadoras. A racionalidade foi substituída pela emoção, a qualidade foi suplantada pela quantidade, a solidariedade foi posta de lado na busca de soluções mais compatíveis com o atendimento de particulares interesses. A proposta do imposto único teve vida curta, mas inoculou em grande número de contribuintes o vírus da anestesia tributária. Seu sucedâneo é a tese dos impostos não-declaratórios, que se baseia em princípio semelhante: o do automatismo da cobrança, cuja contrapartida é a alienação do contribuinte e a perda da cidadania tributária."*

Da mesma forma, simplificar o sistema tributário nacional extirpando-se os mais importantes princípios tributários consagrados na Constituição Federal, justamente os que buscam uma distribuição mais equânime da renda, apresenta-se um contra-senso quando observamos a concentração da renda nacional. Muito sedutora à população em geral se apresenta a proposta do imposto único incidente sobre as movimentações financeiras.

Varsano em bem elaborado trabalho (*Uma Análise da Carga Tributária do Brasil*, IPEA, Texto para Discussão n.º. 583, pág. 33, AGO/98) externa a mesma opinião quando afirma:

*"As pretensas 'revoluções tributárias', baseadas em impostos ditos simples e não-sonegáveis, tão em moda no Brasil nos últimos anos, são, de fato, involuções simplistas. Os sistemas propostos são constituídos - principalmente ou na sua totalidade - por impostos cumulativos. Sua única virtude é a facilidade da arrecadação. (...) A solução - uma vez mais - é, em vez de criar tributos de péssima qualidade porque é necessário arrecadar, fortalecer as administrações fiscais para que sejam capazes de cobrar os tributos de boa qualidade."*

Certamente um dos entraves à aprovação de uma proposta destinada à melhoria da qualidade da tributação nacional é apenas temporal. Isto é, todos os governantes se

mostram favoráveis mas ninguém deseja perder arrecadação, o que a torna impossível já que os seus efeitos no fomento da produção, no aumento do nível de emprego e principalmente no incremento da arrecadação só serão vistos de médio a longo prazo, o que desagrada a todos. Neste momento, a preocupação dos governantes fica adstrita ao campo político-eleitoral, inviabilizando a aprovação de uma eventual proposta de boa qualidade, o que perpetua a injustiça fiscal vigente.

Paulo Gil Introíni, presidente do Unafisco Sindical, assim define a causa do atual estágio da justiça tributária no Brasil:

*"Há muito que a legislação tributária caminha na contramão da justiça fiscal, contribuindo decisivamente para desonerar a elite brasileira do financiamento do Estado. Além de uma legislação promotora da injustiça fiscal, o governo vem promovendo o sistemático desmonte das duas outras pernas de sustentação de uma política tributária justa: os instrumentos coercitivos e a administração tributária. No primeiro quesito, a minimização das penalidades pecuniárias impostas a sonegadores e, mais grave, a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, facultada aos infratores que quitem seus débitos, reduzem drasticamente os riscos da sonegação."*

Malgrado as considerações efetuadas neste trabalho, podemos perceber que os problemas aqui relatados não são exclusividade nacional e nem mesmo representam novidade no exterior, já que estudiosos demonstram ser de conhecimento público mundial os entraves à adoção de uma política tributária mais justa em países em desenvolvimento. Vito Tanzi (Ph.D. - Harvard University) e Howell Zee (Ph.D. - University of Maryland) em interessante artigo de publicação do FMI (*Tax Policy for Developing Countries*, MAR/2001, Economic Issues n.º. 27) bem definem os quatro principais desafios da ineficiência tributária de países em desenvolvimento, cujo teor bem se adequa à realidade nacional:

*"Países em desenvolvimento se deparam com incríveis desafios quando tentam estabelecer sistemas tributários eficientes.*

*Primeiro, a maioria dos trabalhadores nestes países são tipicamente empregados na agricultura ou em empresas pequenas e informais. Como estes trabalhadores raramente recebem salários fixos e regulares, seus*

*rendimentos variam, e muitos são pagos em espécie, sem qualquer registro. A base para o imposto de renda torna-se, portanto, difícil de calcular. Normalmente os trabalhadores destes países nem mesmo gastam suas rendas em grandes lojas que mantêm rigorosos registros de suas vendas e inventários. Conseqüentemente, modernos meios de incremento de receita, tais como o imposto de renda e impostos sobre o consumo, têm um reduzido papel nestas economias, e a possibilidade de o governo conseguir um elevado nível tributário apresenta-se virtualmente excluída.*

*Segundo, apresenta-se difícil criar uma administração tributária eficiente sem pessoas bem-qualificadas e bem-treinadas, quando falta dinheiro para pagar bons salários para funcionários e para informatizar a operação (ou até mesmo prover eficientes serviços de telefonia e correios), e quando os contribuintes têm pouco empenho em seus registros contábeis. Conseqüentemente, os governos normalmente fazem uso do caminho de menor resistência, desenvolvendo sistemas tributários que permitem explorar quaisquer opções disponíveis, em vez de estabelecerem racionais, modernos e eficientes sistemas tributários.*

*Terceiro, em virtude da estrutura informal da economia em muitos países em desenvolvimento e em face das limitações financeiras, as administrações tributárias têm dificuldade de gerar estatísticas confiáveis. Esta falta de dados impede os governantes de terem acesso ao potencial impacto de grandes mudanças no sistema tributário. Conseqüentemente, mudanças marginais são normalmente adotadas em vez de grandes mudanças estruturais, até mesmo quando estas últimas são claramente preferíveis. Isto perpetua a estrutura tributária ineficiente.*

*Quarto, a renda tende a ser desigualmente distribuída em países em desenvolvimento. Embora o incremento das receitas tributárias utopicamente exige que o rico seja mais taxado que o pobre, a força econômica e política dos contribuintes ricos normalmente permite que estes impeçam reformas fiscais que elevariam a própria carga tributária. Isto explica em parte por que muitos países em desenvolvimento ainda não exploraram integralmente as rendas pessoais e impostos sobre a propriedade e por que estes sistemas tributários raramente atingem uma progressividade satisfatória (em outras palavras, em que o rico paga proporcionalmente mais tributos).*

*Concluindo, nos países em desenvolvimento a política tributária é normalmente a arte do possível, em vez da busca pelo ótimo."*

No artigo supra verificamos, de forma sintetizada, os desafios enfrentados pelos países em desenvolvimento para a efetiva implantação de uma política tributária justa. No momento em que confrontamos o seu conteúdo com a realidade nacional verificamos que temos, de fato, muito a evoluir em se tratando de política/estrutura tributária.

## **8 - CONCLUSÃO**

Este trabalho teve por objetivo apresentar alguns dos problemas mais graves do sistema tributário nacional, bem como as principais propostas de reforma tributária que tramitaram no congresso nacional.

Provavelmente criado na antigüidade, os tributos regulam e possibilitam a vida em sociedade mediante a contribuição individual de cada pessoa em prol de toda a comunidade. Observamos ainda que problemas tributários existiram, historicamente, por todo o mundo. No Brasil, desde a sua descoberta verificamos práticas tributárias equivocadas, em que a metrópole além-mar arrecadava insaciavelmente mediante até o uso da força. Antes da Constituição Federal de 1988, a Constituição Republicana de Rui Barbosa (1891) e a reforma tributária consolidada na Lei 5.172/66, esta última ainda vigente, foram os grandes marcos da trajetória tributária contemporânea do Brasil.

Entretanto, são os problemas atuais que motivaram a elaboração de várias propostas para a tributação nacional, oriundas dos mais diversos segmentos da sociedade, cuja discussão ainda perdura, sem a efetiva implantação de uma verdadeira reforma tributária.

A partir do advento do Plano Real em 1994, muitas alterações no campo tributário foram efetuadas. Alterações estas que objetivavam dar sustentação ao plano de estabilização (econômico) nacional implantado e, outrossim, fazer face aos compromissos financeiros internacionais acordados. Sete anos se passaram desde a sua implantação (1994) e a economia nacional ainda mantém uma relativa estabilidade, não obstante o custo de sua manutenção para as contas públicas.

Vozes do governo divulgam a ocorrência de uma reforma tributária "silenciosa" e "eficiente" desde 1994, mediante diversas alterações na legislação tributária nacional. Entretanto, a partir da análise efetuada neste trabalho verificamos que o país ainda está

muito longe do ideal, ou melhor, do possível. A carga tributária saltou dos já elevados 28,45% do PIB em 1994 para absurdos 33,18% do PIB em 2000. A prestação de serviços públicos, até mesmo essenciais, permanece precária, cuja qualidade não é incrementada apesar do elevado fluxo de recursos ocasionado pela vultosa arrecadação tributária. Segundo analistas econômicos nacionais trata-se de carga de Primeiro Mundo com retorno de Quarto Mundo.

Maior ênfase passou a ser dada aos tributos cumulativos a partir de 1994, onerando em muito a cadeia produtiva brasileira e ocasionando, indubitavelmente, o surgimento efetivo da bitributação. Em face disto, nossas exportações possuem no seu preço o ingrediente tributo, minimizando a competitividade dos produtos nacionais sujeitos à exportação, que já apresenta-se prejudicada pelo tão conhecido "Custo Brasil": má conservação das malhas viárias, alta criminalidade (custos de segurança), baixa infraestrutura em portos e aeroportos etc.

As competições tributárias, vertical e horizontal, são cada vez mais frequentes sendo a primeira tão perniciosa quanto a segunda, na medida em que a esfera federal deveria ser um modelo para os demais entes federativos, já que deveria colocar os interesses da federação acima de interesses de sua própria esfera. Distintamente, a União utiliza artifícios tributários para incrementar a sua arrecadação, furtando-se à repartição do produto dessa arrecadação com os demais entes federativos e, não sendo suficiente, ainda concede incentivos fiscais e reduz a carga de tributos (IPI e IR) objeto de partilha com Estados e Municípios.

Paralelamente, há ainda as acirradas competições horizontais na busca infundável pelo incremento da arrecadação, muito motivadas pela existência competição vertical e, não podemos olvidar, pela leniência em regulamentar a Lei Complementar 24/75. Como já evidenciado no trabalho, são raros os casos em que estas competições horizontais são profícuas para a federação, representando, sob a perspectiva da nacional, uma perda de eficiência que há muito já deveria ter sido sanada.

Evidenciou-se a influência nociva dos tributos cumulativos no cômputo da arrecadação tributária nacional, representados em sua maioria por contribuições sociais que tiveram sua relevância incrementada principalmente na segunda metade da década de 90. Por outro prisma, verificamos a pouca atenção despendida por setores governamentais no que se refere aos tributos sobre o patrimônio e renda, tendo sido dada franca preferência por tributos de fácil arrecadação - *e.g.* sobre bens e serviços -, desconsiderando-se o efeito perverso da regressividade e incidindo de forma equivalente, e por que não dizer injusta,

no bolso de ricos e pobres.

Os principais tópicos das propostas de reforma tributária foram aqui abordados, nos quais se verificam basicamente duas preocupações:

- Pela ótica do proponente: promover a simplificação do sistema tributário nacional pela simples redução do número de tributos; e
- Pela ótica dos governos: quantificar o reflexo (positivo ou negativo) de cada proposta no caixa governamental, seja ele federal, estadual ou municipal.

Arrastando-se por aproximadamente 7 (sete) anos, torna-se visível o jogo político de forças que obstrui qualquer tentativa de se implementar um sistema tributário de melhor qualidade, já que seus benefícios só se tornariam perceptíveis a médio prazo. Enquanto isso, verificou-se que, conquanto sucessivos recordes de arrecadação, a renda nacional permanece muito mal distribuída, e pior, a cada ano avança-se ainda mais sobre os contribuintes de mais baixa renda o que, inevitavelmente, agravará ainda mais o quadro nacional. Motivados (ou pressionados) pela necessidade de arrecadar cada vez mais, vimos, de forma inversa, o soterramento da qualidade de nossa tributação acompanhada de todos os princípios constitucionais tributários que, uma vez observados, em muito atenuariam esta situação calamitosa.

Independentemente das vertentes ideológicas das propostas de reforma tributária, dois pilares deveriam ser mantidos de forma inabalável pelos seus proponentes. O primeiro refere-se à aplicação efetiva do princípio da progressividade nos impostos sobre o patrimônio e renda, sejam eles de competência federal, estadual e municipal. Atualmente a Constituição Federal prevê a adoção deste princípio de forma compulsória apenas para o imposto de renda, apesar de sua progressividade se restringir a apenas duas alíquotas, sendo facultativo para o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano). Não há, em princípio, qualquer óbice à extensão deste princípio a alguns dos demais impostos sobre o patrimônio e renda, o que representaria uma tributação mais justa.

O segundo pilar seria a efetiva adoção do princípio da seletividade para os impostos sobre a produção e circulação, à exceção do IOF. Atualmente a Carta Magna prevê a adoção compulsória deste princípio apenas para o IPI, sendo facultativo para o ICMS. Tal como no parágrafo anterior, este princípio poderia ser estendido e efetivamente aplicado aos impostos das três esferas - IPI, ICMS e ISS - de tal sorte a tributar fortemente produtos/serviços mais supérfluos, normalmente adquiridos pelas classes mais altas, e isentar ou reduzir alíquotas de produtos/serviços mais essenciais, beneficiando os



integrantes das baixas camadas da sociedade. Com a adoção do princípio da seletividade, estenderíamos, sob uma diferente perspectiva, a progressividade para o consumo, onerando aqueles que se furtam ao pagamento dos impostos sobre renda. Comungando com as idéias do prof. Fernando Rezende, apresenta-se factível para o contribuinte mal-intencionado ocultar a renda, mas o consumo certamente não se oculta.

Por fim, em face da pouca preocupação com assuntos de natureza tributária em nossa sociedade, caberia aos órgãos de imprensa e escolas (ensino fundamental e ensino médio) contribuir com a promoção de uma ampla conscientização tributária nacional, a fim de que todos se tornassem parte integrante deste importante e ininterrupto processo de exercício da cidadania que representa a definição do sistema tributário nacional. Este processo deveria ainda ter a participação ativa de todos os cidadãos que, acompanhando e cobrando de seus representantes uma postura digna e justa, propiciariam, inevitavelmente, a elevação do padrão tributário nacional de tal sorte que este se tornasse pelo menos mais justo, seguindo os preceitos constitucionais já vigentes.

Por fim, a melhoria da distribuição de renda, bem como uma melhor aplicação das receitas tributárias por parte de um poder público fiscalizado pela sociedade, propiciariam uma melhoria na qualidade de vida das classes sociais mais baixas e por que não dizer também para as mais elevadas (indiretamente), tendo um efeito seguramente mais positivo do que qualquer plano econômico "salvador" aos quais já fomos sujeitos inúmeras vezes nestas duas últimas décadas.

## **9 - BIBLIOGRAFIA BÁSICA**

AFFONSO, Rui, *Reforma Tributária e Federação*, São Paulo: FUNDAP, 1ª. Edição, 1995.

BALTHAZAR, Ubaldo C., *Reforma Tributária e Mercosul*, São Paulo: Del Rey, 1ª. Edição, 1995.

LEFEVRE, Beatriz, *Guerra Fiscal no Brasil - Três Estudos de Caso: Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná*, São Paulo: FUNDAP, 1ª. Edição, 1999.

LONGO, Carlos Alberto, *Caminhos para a Reforma Tributária*, São Paulo: FIPE, 1ª. Edição, 1986.

MINTZ, J. and H. TULKENS, 1986, *Commodity tax competition between member states of a federation: equilibrium and efficiency*, Journal of Public Economics 29, 133-172.

MUSGRAVE, Richard A., *Teoria das Finanças Públicas*, 1<sup>o</sup>. Volume, São Paulo: Atlas, 1<sup>a</sup>. Edição, 1974.

NABAIS, José C., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, São Paulo: Almedina, 1<sup>a</sup>. Edição, 1998.

PEREIRA, Ivone R., *A Tributação na História do Brasil*, São Paulo: Moderna, 1<sup>a</sup>. Edição, 1999.

PRADO, Sérgio, CAVALCANTI, Carlos Eduardo G., *A Guerra Fiscal no Brasil*, São Paulo: FUNDAP, 1<sup>a</sup>. Edição, 2000.

REZENDE, Fernando, *Finanças Públicas*, São Paulo: Atlas, 1<sup>a</sup>. Edição, 9<sup>a</sup>. Tiragem, 1992.

\_\_\_\_\_, *Propostas para um novo Modelo Tributário Brasileiro*, Entrevista Jornal dos Economistas, n<sup>o</sup>. 101, 1997.

\_\_\_\_\_, *O Processo da Reforma Tributária*, IPEA, Texto para Discussão n<sup>o</sup>. 396, JAN/96.

ROCHA, Flávio, *A Derrama Contemporânea e a Questão do Imposto Único*, São Paulo: TopBooks, 1998.

SANTOS, Cairon, *Reforma Tributária para um Brasil novo*, São Paulo: AB, 1<sup>a</sup>. Edição, 1998.

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, São Paulo: Malheiros Editores, 12<sup>a</sup>. Edição, 05/1996.

SILVA, Luiz Roberto Nascimento, *O Tributo do Tempo*, São Paulo: Record, 1<sup>a</sup>. Edição, 1997.

SOUZA, Américo, *Tributo Único*, São Paulo: Makron Books, 1<sup>a</sup>. Edição, 1997.

VARSANO, Ricardo e outros, *Uma Análise da Carga Tributária do Brasil*, IPEA, Texto para Discussão n<sup>o</sup>. 583, AGO/98).

VARSANO, Ricardo, *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*, IPEA, Texto para Discussão 500, JUL/97).

VELLOSO, João Paulo dos Reis, *Combate à Inflação e Reforma Fiscal*, São Paulo: José Olympio, 1<sup>a</sup>. Edição, 1997.

## Artigos:

*Tributação em Revista*. Brasília, Sindifisco/Unafisco.

ATALIBA, Geraldo, *Excesso de Impostos no Sistema Constitucional de 1988*, abr./jun. 1995, v.4, n. 12.

BORDIN, Luís Carlos Vitali, *A Autonomia da Administração Tributária*, out./dez. 1998, n.º. 26.

BRITO, Luiz Marcellos Costa de, *Processo Administrativo Fiscal - Ação Penal*, jul./set. 1999, n.º. 29.

CARVALHO, Raimundo Eloi de, *Perfil das Receitas Federais Administradas pela SRF*, jan./mar. 1999, n.º. 27.

CRUVINEL, Nelson, *Reforma Tributária e uma Nova Previdência Social*, jan./mar. 1999, n.º. 27.

DIAS NETO, João, *45 Anos de Carga Tributária no Brasil*, out./dez. 1993, v. 2, n. 6.

FARIAS, Fátima Gondim, *O Segredo da Reforma Tributária*, out./dez. 1995, v. 4, n. 14.

\_\_\_\_\_, *Reforma Tributária: O Corredor Polonês*, abr./jun. 1999, n.º. 28.

FEBRES, Jorge, BÈS, Martín & CRUZ, Marcio Gomes da, *Indicadores de Gestion para el Area Tributaria*, out./dez. 1998, n.º. 26.

LEMGRUBER, Andréa, *Um Estudo sobre a Taxação efetiva no Brasil*, out./dez. 1994, v. 3, n. 10.

\_\_\_\_\_ e SOARES, Mauro S. Bogéa, *Federalismo no Brasil*, jul./set.1996, v. 4, n. 17.

\_\_\_\_\_ e D'AGORD SCHAAN, Gerson, *Administração Tributária frente à Globalização da Economia*, jan./mar. 1997, v. 5, n. 19.

MAIA, Maria Elbe Gomes Queiroz, *A Inexistência de Sigilo Bancário frente ao Poder-Dever de Investigação das Autoridades Fiscais*, jul./set. 1999, n.º. 29.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Aspectos da Reforma Tributária*, jan./mar. 1998, n.º. 23.

MUNHOZ, Dércio Garcia, *Ajuste Fiscal*, out./dez. 1992, v. 1, n. 2.

RANGEL, Paulo Euclides, *Lacunas do Sistema Tributário Brasileiro, Ajuste Fiscal de Emergência versus Reforma Tributária Estrutural*, out./dez. 1998, n.º. 26.

\_\_\_\_\_, *Reforma Tributária Ótima em Contexto Político Minado e a Revolução*

*Tributária de Marcos Cintra*, jan./mar. 1999, nº. 27.

\_\_\_\_\_, *Tributação Patrimonial e transmissão gratuita: Por um Imposto Federal sobre Sucessões e Doações*, jul./set. 1999, nº. 29.

ROSA, José Rui G., *Consequências Econômicas e Tentativa de Quantificação*, out./dez. 1993, v. 2, n. 6.

\_\_\_\_\_, *Reforma Tributária, Imposto Inflacionário*, jul./set. 1993, v. 2, n. 5.

SOCOLIK, Hélio, *Distribuição Regional dos Benefícios Tributários*, jan./mar. 1994, v. 2, n. 2.

TANZI, Vito e ZEE, Howell, *Tax Policy for Developing Countries*, MAR/2001, Economic Issues nº. 27, IMF.

VIEIRA, José Roberto, *Reforma Tributária: de Salomão a Souto, uma Armadilha!*, jan./mar. 1998, nº. 23.

## **10 - BIBLIOGRAFIA SUPLEMENTAR**

Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Tributários - COGET, *Sistema Tributário - Características Gerais, Tendências Internacionais e Administração*, 1994, Secretaria da Receita Federal, SRF, Brasília - Brasil.

\_\_\_\_\_, *Um Perfil da Administração Tributária Brasileira*, 1994, Secretaria da Receita Federal, SRF, Brasília - Brasil.

Secretaria da Receita Federal - *A Integração da Administração dos Tributos Internos, Aduaneiros e para a Seguridade Social - Experiências e Resultados* - Conferência Técnica do CIAT - Centro Interamericano de Administradores Tributários, 21 a 25 de outubro de 1996 CIAT, San Martino al Cimino, Viterbo - Itália.

\_\_\_\_\_, *Relatório de Atividades - Anos 1996 e 1997*, 1997/98, Secretaria da Receita Federal, SRF, Brasília - Brasil.