

# Economia do Setor Público no Brasil

**ORGANIZADORES**

**CIRO BIDERMAN • PAULO ARVATE**

**Consultoria Editorial**

**HONÓRIO KUME**

*Pesquisador do IPEA e professor da UERJ*

**JOÃO SICSÚ**

*Professor-Doutor do Instituto de Economia da UFRJ*



---

# 16

## O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças

Fernando de Holanda Barbosa

*EPGE/FGV*

Ana Luiza Neves de Holanda Barbosa

*IPEA*

### SUMÁRIO

O capítulo apresenta o federalismo fiscal brasileiro, a questão da distribuição das competências tributárias e da harmonização *versus* a concorrência tributária. Apresenta os objetivos do sistema tributário, a evolução do sistema tributário, de bases de incidência de dado tributo, de contribuições federais, do sistema Simples e das transferências intergovernamentais. Por fim, analisa o sistema tributário à luz da Reforma de 2003.

### PALAVRAS-CHAVE

Competências tributárias; federalismo fiscal; reforma tributária; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade social (Cofins – *vide* Capítulos 15 e 20); Contribuição para o PIS-Pasep (*vide* Capítulos 16 e 15); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL); Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); Simples; transferências intergovernamentais; Fundo de Participação dos Estados (FPE); Fundo de Participação dos Municípios (FPM); Fundo do IPI-Exportação.

### INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é apresentar as principais características do sistema tributário no Brasil (*vide* também Capítulo 9). Pretende-se ainda avaliar o papel do federalismo fiscal brasileiro e, com isso, examinar como é feita a distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo e o papel das chamadas transferências intergovernamentais de recursos entre eles. Também serão apresentados alguns dos principais fatos históricos brasileiros ocorridos no campo tributário desde a década de 1960. Entre eles, destacam-se a reforma tributária de 1966 e a Constituição de 1988. Grande parte dessas transformações se reflete na estrutura e nos problemas do sistema tributário vigente. Após algumas tentativas de se efetivar uma ampla reforma tributária ao longo da década de 1990, houve mais uma tentativa fracassada em 2003. As medidas aprovadas na emenda constitucional promulgada em 2003 também serão apresentadas neste capítulo. Infelizmente, como tudo em economia, a escassez de tempo e espaço inviabiliza o detalhamento de todos os impostos, seus efeitos nocivos e todas as nuances no sistema tributário nacional. Portanto, o objetivo aqui é conduzir o leitor a um conhecimento de forma mais geral dos principais aspectos, feitos e particularidades de nosso sistema tributário.

Esta introdução apresenta uma revisão sumária de alguns temas da literatura sobre o federalismo fiscal e os principais objetivos que um sistema tributário deveria seguir. São discutidas questões associadas à distribuição das competências tributárias entre os vários níveis de governo e o conflito entre harmonização e concorrência de impostos entre os membros de uma federação. A segunda seção apresenta alguns pontos importantes na evolução do sistema tributário brasileiro e suas implicações no sistema atual; a terceira trata especificamente das contribuições sociais criadas ou modificadas na Constituição de 1988 e de outras contribuições criadas pelo governo federal com objetivo de elevar a arrecadação. O sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições de microempresas e de empresas de pequeno porte (Simples) é descrito na quarta seção, enquanto a quinta seção é dedicada ao sistema de transferências intergovernamentais entre os três níveis de governo, a União, os estados e os municípios. A sexta seção apresenta um diagnóstico do sistema tributário brasileiro vigente antes da reforma de 2003. A sétima seção trata da reforma tributária de 2003.

## FEDERALISMO FISCAL

A organização política-administrativa do Brasil, criada com a proclamação da República em 1891, e vigente até os dias de hoje, é de uma federação que abrange três níveis de governo autônomos, o federal, os estados e os municípios. No Império, o Brasil era um estado unitário. Essas duas formas de organização, federação e estado unitário, prevalecem na maioria dos países do mundo. No regime federalista, a estrutura do governo é descentralizada, enquanto no sistema unitário o governo é centralizado. Na prática, mesmo nos países que adotam uma forma unitária, há um certo grau de descentralização na estrutura do governo.

Em geral, a organização federalista de governo é defendida a partir de pelo menos um dos três princípios:

- Alocação eficiente dos recursos nacionais.
- Aumento da participação política da sociedade.
- Proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais dos cidadãos.

A alocação eficiente dos recursos seria obtida pela descentralização da produção dos bens e serviços públicos nos diferentes níveis de governo. A existência de várias esferas de governo propicia uma maior participação política da sociedade, através da escolha dos seus representantes nos poderes Legislativo e Executivo locais. Em um sistema em que o poder não é centralizado, há um maior grau de proteção às liberdades básicas e aos direitos individuais dos cidadãos.

No regime federalista de governo são três as decisões a serem tomadas sobre suas instituições. Em primeiro lugar, quanto ao número de níveis de governo na federação; em segundo, com relação à representação desses níveis no governo central e, por último, com a distribuição das competências políticas entre os níveis verticais de governo. A Constituição do Brasil dispõe sobre essas questões e especifica os níveis, a representatividade e as competências. O quarto parágrafo do Artigo 60 estabelece que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do estado.

Em um livro clássico sobre federalismo fiscal, Oates<sup>1</sup> contrapõe ao estado unitário um estado anárquico, completamente descentralizado, e utiliza o termo federalismo em um sentido mais amplo, para designar formas de organização que representam um meio-termo entre os dois extremos, a anarquia e o centralismo unitário. No sentido de Oates, mesmo os Estados

---

<sup>1</sup> Oates (1972).

unitários existentes podem ser considerados formas de organização de um sistema federalista. A definição de uma organização federal de governo, segundo Oates (1972, p.17), é a seguinte:

“É um setor público com níveis decisórios tanto centralizados como descentralizados, nos quais as escolhas feitas a cada nível, relativas à provisão de serviços públicos, são determinadas em grande parte pela demanda desses serviços por parte dos residentes (e talvez de outros que aí desenvolvem suas atividades) das respectivas jurisdições.”

Assim, a característica básica de um regime federalista é a preferência por uma estrutura de governo a mais descentralizada possível, capaz de internalizar todas as externalidades (*vide* Capítulo 2) econômicas existentes na produção de bens e serviços públicos. Entretanto, há várias formas de federalismo, de acordo com o arranjo institucional que determina o tipo de relacionamento entre os membros da federação na decisão das políticas conduzidas pelo governo central.

No federalismo econômico defendido por Oates, a Constituição prescreve que as políticas do governo central sejam decididas por um presidente “planejador”, eleito ou designado pelos membros da federação. No regime federalista cooperativo, a restrição constitucional específica que as políticas do governo central sejam decididas de forma unânime pelos representantes eleitos de cada membro da federação, concedendo a cada membro um poder de veto no processo de decisão política. No federalismo democrático, as políticas do governo central são estabelecidas a partir da maioria simples dos representantes eleitos dos membros da federação. A distribuição das responsabilidades pela provisão dos bens públicos depende do tipo de federalismo. No econômico, a tendência é de uma grande centralização no federalismo econômico. No cooperativo, cada membro dispõe de um grande poder de decisão, que pode transferir para o governo central, se for desejável para o aumento de bem-estar dos seus cidadãos. No federalismo democrático, procura-se um equilíbrio entre os ganhos de eficiência na provisão dos bens e serviços públicos pelo governo central e as perdas de eficiência que podem resultar de uma descentralização excessiva levada a cabo pelo órgão legislativo.

Mora e Varsano<sup>2</sup> resumem a associação entre as várias formas de federalismo e a experiência efetiva de um determinado país com o tema:

“As teorias sobre federalismo, tanto a abordagem econômica como a política, não fornecem um modelo que sirva de padrão para comparar as diferentes experiências. Mais especificamente, a teoria sobre federalismo fiscal, embora estabeleça uma estrutura normativa para a alocação de receitas e despesas entre os diferentes níveis de governo, não especifica um grau ótimo de descentralização ou o melhor arranjo institucional. Não obstante as diferenças, o conhecimento da experiência de um determinado país pode ser útil para os que lidam com os demais sistemas federativos.”

O federalismo brasileiro caracterizou-se no passado por uma concentração excessiva no poder central, tornando o nosso regime mais próximo do federalismo econômico em virtude do poder exercido pelo presidente da República. Desde o início da década de 1980, o Brasil entrou em uma época de mudanças institucionais, que se aceleraram na década de 1990. Alguns dos principais eventos que afetaram as relações fiscais intergovernamentais nos anos 90 foram:

---

<sup>2</sup> Mora & Varsano (2001).

- Recentralização de receita promovida pela União.
- A reforma parcial do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS.
- A guerra fiscal entre estados.
- A provisão pública de educação (*vide* Capítulo 21) e saúde.
- A Previdência Social dos servidores públicos.
- O endividamento das unidades subnacionais de governo.
- A Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esse processo de mudanças certamente ainda continuará nos próximos anos. Como bem afirmam Mora e Varsano:

“O dilema entre a autonomia dos entes da Federação e soberania da União, intrínseco a qualquer Federação, manifesta-se no Brasil no dilema entre o desejo de assegurar autonomia fiscal às unidades da Federação e a necessidade de coordenar os instrumentos fiscais a fim de preservar interesses nacionais.”

O regime federalista brasileiro está, portanto, em processo de mutação, com a transferência de responsabilidades da União para os estados e municípios. Um sistema tributário que se preocupe com a questão do federalismo tem de ser bastante flexível para acomodar as possíveis transformações nas atribuições de responsabilidades que possam vir a ocorrer ao longo do tempo.

### **A distribuição das competências tributárias**

Um problema normativo importante em um país com organização federativa é a distribuição das competências tributárias entre os vários níveis de governo. A primeira questão que tem de ser tratada é a escolha do critério para essa distribuição. A teoria da tributação ótima (*vide* Capítulo 10) supõe que o objetivo da sociedade é o bem-estar dos seus cidadãos. Portanto, a distribuição das competências deve ser feita de tal modo que o bem-estar da sociedade como um todo seja maximizado. O arranjo institucional que permitiria cada membro da federação escolher livremente seus tributos não seria a solução adequada para a sociedade, porque daria margem a uma série de efeitos negativos provenientes de impostos ineficientes e injustos, o que redundaria em perda de bem-estar para a coletividade.

McLuren<sup>3</sup> sumaria as principais conclusões sobre a distribuição das competências tributárias com base na teoria da tributação ótima, conclusões essas que podem servir de guia para a análise de um sistema tributário de um país organizado sob a forma de federação. São elas:

- Impostos sobre fatores de produção com grande mobilidade são mais adequados para o governo central, enquanto impostos sobre fatores sem mobilidade são apropriados para os governos locais.
- Impostos cobrados com base na residência ou no destino, tais como impostos de renda da pessoa física, de vendas a varejo, de valor adicionado do tipo consumo, são mais adequados para níveis subnacionais de governo, enquanto impostos cobrados com base na origem, tais como impostos de renda da pessoa jurídica e valor adicionado do tipo renda, são apropriados para o governo central.

---

<sup>3</sup> McLuren (1983).

- Impostos sobre recursos naturais, mesmo que cobrados na origem, devem ser de competência federal.
- A capacidade fiscal pode ter uma distribuição bastante desigual entre os governos subnacionais, havendo necessidade de mecanismos de equalização horizontal, em geral implementado através do governo central.
- A receita tributária de vários governos subnacionais pode ser insuficiente para cobrir os gastos dos mesmos; já o governo federal pode ser capaz de arrecadar mais do que precisa, havendo necessidade de um processo de transferência vertical de recursos.<sup>4</sup>

A distribuição das competências tributárias no Brasil trilhou o caminho da especialização, procurando dotar cada nível de governo com competência sobre uma base tributária. O imposto de renda foi atribuído ao governo federal; o principal imposto sobre propriedade, o imposto sobre propriedade territorial e urbana, foi destinado aos municípios; o imposto sobre consumo foi dividido entre as três esferas de governo, mas aos estados sempre coube a parte mais importante desse tipo de imposto. A segunda seção deste capítulo analisa a evolução do sistema tributário nacional e como se deu a atual distribuição de competências tributárias entre os entes federados do país.

### **Harmonização *versus* concorrência tributária**

Uma questão importante na análise de um sistema tributário em um sistema federalista de governo é o conflito entre a harmonização e a concorrência tributária. O argumento geralmente usado para defender a harmonização baseia-se no fato de que esse procedimento reduz as distorções econômicas. Todavia, é provável que exista, na sociedade, distorções políticas que também devam ser levadas em consideração. A teoria da escolha pública (*vide* Capítulo 6) supõe que os políticos podem ter seus próprios objetivos, como implementar sua ideologia e não a de seus eleitores, obter prestígio ou mesmo querer ganhos materiais, que podem levá-los a dissociar o governo da sociedade.

Quando os políticos seguem seus próprios objetivos, em vez de agirem como representantes dos seus eleitores, há distorção política na sociedade. Distorção essa sempre presente em qualquer ditadura, mas que também ocorre nas democracias. Os políticos, nessas circunstâncias, preferem impostos uniformes nas várias unidades da federação, porque os indivíduos e as empresas não têm a possibilidade de migrarem de uma região para outra em busca de menores impostos. A concorrência tributária seria, então, um mecanismo para corrigir a distorção política, e cada unidade da federação deveria ter a liberdade de fixar os impostos de acordo com as preferências dos seus cidadãos.

O conflito entre harmonização e concorrência tributária não pode, portanto, ser resolvido no plano técnico, pois privilegiar a distorção econômica, diante da preferência pela harmonização de impostos, significa optar pela distorção política, permitindo o divórcio entre os políticos e a vontade de seus eleitores. A conclusão da análise desse tema é que, na prática, é necessária uma solução de compromisso no sistema tributário de um país organizado sob a forma federativa, com um certo grau dos dois processos: de harmonização e de concorrência tributária.

### **Objetivos do sistema tributário**

Um sistema tributário moderno, além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo, deve também procurar atender a vários objetivos, para que ele contribua para o

---

<sup>4</sup> Para uma análise formal sobre o federalismo fiscal sob a ótica da teoria da tributação ótima, ver Gordon (1993).

desenvolvimento econômico e social do país. Os principais objetivos, de acordo com a literatura econômica que trata das finanças públicas (*vide* Capítulo 5), são: eficiência, simplicidade, flexibilidade, transparência, equidade e federalismo fiscal.<sup>5</sup> Esses objetivos são muitas vezes conflitantes, e uma escolha tem de ser feita em função das preferências da sociedade. No processo político, cada um dos critérios são ponderados de acordo com valores que dificilmente são estabelecidos de maneira consensual pela sociedade. Daí as divergências e as controvérsias que surgem quando se discutem alternativas de sistemas tributários.

Começemos pelo objetivo do federalismo fiscal. Nos países que adotam o sistema federalista de organização de governo, o sistema tributário deve ser capaz de permitir um certo grau de autonomia financeira dos membros da federação, através de uma distribuição de competências tributárias que torne factível esse objetivo. Caso contrário, a federação transforma-se de fato em um estado unitário.

Um sistema tributário é eficiente quando, para uma dada receita tributária, ele otimiza a alocação dos recursos na economia. Um sistema tributário é simples quando ele é relativamente barato, tanto no custo de arrecadação do fisco quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. A flexibilidade é a propriedade que o sistema tributário deve ter para responder com facilidade as mudanças nas condições econômicas. A transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de impostos.

Um sistema tributário deve ser imparcial ou justo no tratamento dos indivíduos. Todavia, o conceito de justiça social não é uma questão tão trivial. Uma possível interpretação é que cada indivíduo deveria pagar imposto de acordo com os benefícios recebidos do governo na provisão de bens e serviços. Aliás, esse conceito é usado por boa parte da sociedade brasileira em argumentos contra aumentos da carga tributária, alegando-se que não existe contrapartida do governo na prestação de serviços para o contribuinte como, por exemplo, educação e saúde de qualidade aceitável para a população que paga imposto. O critério de benefício como conceito de justiça social é criticado porque ele deixa de lado uma função importante do governo, a função de redistribuir a renda da sociedade. Para atingir esse objetivo, cada indivíduo deveria pagar imposto de acordo com sua capacidade de pagamento, isto é, quem tem mais deveria pagar mais. O critério de justiça social segundo a capacidade de pagamento abrange dois tipos de equidade: a horizontal e a vertical. Na equidade horizontal, os contribuintes com mesma capacidade de pagamento pagam impostos de igual valor, enquanto na equidade vertical os contribuintes pagam com uma proporção maior da carga tributária individual.

O enfoque moderno da teoria econômica da tributação ótima prefere tratar a questão de equidade através de uma função de utilidade social em que o bem-estar de cada cidadão é um argumento da função, com pesos que variam de acordo com o grau de equidade desejada. Isto é, essa função social leva em conta os pesos que a sociedade atribui ao bem-estar do rico, do pobre e do remediado. Esse enfoque deixa de lado tanto o critério do benefício como o de capacidade de pagamento. Um sistema tributário justo seria, então, aquele que produzisse a receita tributária desejada e que ao mesmo tempo maximizasse o bem-estar da sociedade, levando-se em conta o grau de equidade que se pretende atingir na mesma.

Em uma resenha recente sobre a teoria da tributação ótima, Heady<sup>6</sup> resumiu o seu trabalho com quatro conclusões, a saber:

<sup>5</sup> Stiglitz (2000, p.456-475) designa os cinco primeiros objetivos como as “cinco características desejáveis em qualquer sistema tributário”. Com relação ao objetivo de federalismo fiscal, o autor dedica um único capítulo (Capítulo 26) para apresentar a divisão de responsabilidades entre os entes federados, os seus princípios e o papel do governo federal na redistribuição de renda entre os níveis de governo.

<sup>6</sup> Heady (1996, p. 52-53).

- O imposto de renda ótimo pode ser aproximado por um imposto de renda linear, que abrange dois parâmetros: um nível de isenção e uma alíquota marginal constante.
- Os impostos indiretos não devem ter necessariamente alíquotas diferenciadas por produtos, pois não existe justificativa convincente, do ponto de vista distributivo e de eficiência, que recomende esse procedimento.
- O imposto sobre valor adicionado é superior ao imposto em cascata, cobrado sobre o faturamento das empresas, quando se analisa a questão pelo lado da eficiência produtiva.
- A literatura econômica ainda não foi capaz de produzir um veredicto da melhor opção, do ponto de vista social, na escolha entre o imposto de renda e o imposto de consumo, isto é, entre a tributação direta e a indireta.

A primeira conclusão, como o próprio Heady assinala, é surpreendente, pois antes da contribuição seminal de Mirrlees<sup>7</sup> que, aliás, levou-o a ganhar o Prêmio Nobel de economia anos depois, acreditava-se que as alíquotas marginais do imposto de renda deveriam aumentar com o nível de renda. É verdade que a primeira impressão que se tem é que o imposto de renda linear não é progressivo. Entretanto, em geral, a progressividade não se mede pela alíquota marginal, mas sim pela alíquota média, que no caso do imposto linear aumenta com a renda (*vide* Quadro 16.1).<sup>8</sup> Cabe mencionar ainda que o imposto linear ótimo pressupõe um imposto de renda negativo para aquelas pessoas que estão abaixo do nível de isenção. Ademais, como assinala Kay,<sup>9</sup> no caso extremo de um nível de isenção igual à renda média e alíquota marginal de 100%, a progressividade é completa, pois as rendas são equalizadas depois do pagamento do imposto.

#### Quadro 16.1: Imposto de Renda Linear

Para melhor compreensão da progressividade de uma estrutura tributária, é interessante distinguir alíquota média de alíquota marginal. Alíquota média é a razão entre o total de imposto pago e a renda do indivíduo, enquanto alíquota marginal é relação entre a variação do imposto pago e a variação da renda do contribuinte. Para ilustrar a distinção entre alíquotas média e marginal, considere a estrutura de imposto sobre a renda exposta na tabela a seguir. Como hipótese, todos os contribuintes têm direito a subtrair de sua renda R\$ 1.000,00 antes de pagar o imposto e pagar um montante igual a 20% da renda restante. Portanto:

Renda	Imposto pago	Alíquota média	Alíquota marginal
R\$ 500	- R\$ 100	- 0,2	0,2
R\$ 1.000	0	0	0,2
R\$ 2.000	R\$ 200	0,1	0,2
R\$ 5.000	R\$ 800	0,16	0,2
R\$ 10.000	R\$ 1800	0,18	0,2

<sup>7</sup> Mirrlees (1971).

<sup>8</sup> O uso de alíquota média, em vez de alíquota marginal, para medir progressividade de uma estrutura tributária segue a maior parte da literatura sobre o assunto. Stiglitz (1999) argumenta que alguns preferem usar o termo progressividade quando há aumento da alíquota marginal. Para uma discussão mais detalhada sobre a definição de estruturas tributárias progressivas e regressivas ver Stiglitz (1999), Atkinson & Stiglitz (1980) e Rosen (1999).

<sup>9</sup> Kay (1990).



Essa tabela apresenta o montante de imposto pago, a alíquota média e a alíquota marginal correspondentes a cinco níveis de renda. A alíquota média aumenta com a renda e a alíquota marginal é constante e igual a 0,2, pois a cada R\$1 de renda adicional, o contribuinte paga um adicional de R\$0,20 de imposto a mais, independente do nível de renda. Uma observação importante da tabela é que o contribuinte com renda igual a R\$500, em vez de pagar imposto, recebe uma transferência de R\$100, razão pela qual chamamos essa estrutura de imposto de renda negativo.

A estrutura tributária apresentada também nos leva ao conceito de imposto de renda linear, que pode ser traduzido da seguinte forma:

$$I = \beta(Y - Y')$$

onde I = total do imposto devido;  $\beta$  = alíquota marginal, Y = renda total do contribuinte e  $Y'$  = transferência concedida pelo governo (nesse exemplo, essa transferência é igual a R\$1.000). O imposto de renda nada mais é do que uma combinação de uma transferência de renda uniforme do governo com uma estrutura tributária de renda proporcional. No exemplo, a transferência de renda do governo é igual a  $0,2 \times R\$1.000 = R\$200$ , e a alíquota marginal constante é de 0,2. Se a alíquota marginal do exemplo anterior aumentasse de 20% para 100%, e a transferência permanecesse em R\$1.000, nota-se que a estrutura tributária seria da seguinte forma:

	<b>Imposto pago</b>	<b>Alíquota média</b>	<b>Alíquota marginal</b>
R\$ 500	- R\$ 500	- 1	1
R\$ 1.000	0	0	1
R\$ 2.000	R\$ 1000	0,5	1
R\$ 5.000	R\$ 4000	0,8	1
R\$ 10.000	R\$ 9000	0,9	1

Ou seja, a progressividade é completa e a renda após o imposto pago é equalizada em R\$1.000.

A segunda conclusão de que as alíquotas diferenciadas não são justificáveis, do ponto de vista distributivo e da ótica da eficiência na alocação dos recursos da economia, contraria o que se convencionou como verdadeiro no meio não acadêmico. Ademais, a administração tributária é muito mais simples quando existe apenas uma alíquota, e o contribuinte não tem de lidar com uma legislação fiscal complexa que aumenta os custos para o pagamento dos impostos.

A terceira conclusão de que o imposto sobre o valor adicionado é superior ao imposto sobre o faturamento não é objeto de nenhuma disputa entre os especialistas tributários, pois todos reconhecem que ele revolucionou os sistemas tributários modernos, e hoje em dia ele é usado na maioria dos países do mundo.

A última conclusão de Heady, sobre a falta de veredicto da teoria econômica na opção entre consumo e renda como bases tributárias alternativas, deixa uma lacuna técnica quando se procura encontrar argumentos que justifiquem uma das opções. As experiências de vários países evidenciam o fato de que todos os países usam essas duas bases nos seus sistemas tributários.

## EVOLUÇÃO E PRINCIPAIS BASES DE INCIDÊNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO<sup>10</sup>

O sistema tributário brasileiro foi reformado em duas oportunidades em período recente, a primeira na década de 1960 e a segunda na década dos 1980. A reforma de 2003 transformou-se em medidas de ajuste fiscal, pois a Proposta de Emenda Constitucional aprovada na Câmara de Deputados foi alterada no Senado e teve de voltar para a Câmara, sendo promulgado um pequeno conjunto de dispositivos que não constituem uma reforma, como será visto mais adiante.

A Tabela 16.1 descreve as principais características dos sistemas tributários da Constituição de 1946, da reforma de 1966 e da Constituição de 1988. A reforma de 1966, que entrou em vigor em 1967, foi facilitada pelo autoritarismo vigente da época e, por isso, sua realização ocorreu sem maiores entraves.<sup>11</sup> A principal motivação para tal reforma se encontrava em um aumento do esforço fiscal para eliminar o grande déficit fiscal da época e permitir renúncias fiscais para estimular o investimento. Com isso, buscava-se utilizar o sistema tributário como parte da política econômica, visando ao crescimento acelerado.

Uma outra motivação da reforma de 1966 centrava-se na redução dos efeitos nocivos dos impostos sobre o sistema produtivo do país. O alcance de um sistema tributário mais eficiente foi possível com a redução da maior parte da comutatividade do sistema tributário. O caráter bastante inovador dessa reforma está associado com a tributação sobre o fluxo de bens e serviços e, em especial, com a tributação sobre o valor adicionado. O Brasil tem a peculiaridade de ser o primeiro país a instituir um imposto sobre o valor adicionado, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), de competência estadual.<sup>12</sup> Tal imposto foi instituído no lugar do antigo imposto de vendas e consignações (IVC), um imposto em cascata que incidia sobre o faturamento. O imposto federal de consumo também foi transformado em um imposto do tipo valor adicionado, o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

**Tabela 16.1 Sistema Tributário Nacional**

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional Nº 5 da 1961	Emenda Constitucional nº 18 da 1965 (vigência a partir de janeiro de 1967)	Constituição de 1988 (vigência a partir de março 1989)
<b>1. Federais</b>	<b>1. Federais</b>	<b>1. Federais</b>
1.1. Imposto de Importação 1.2. Imposto de Consumo	1.1. Imposto de Importação 1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados	1.1. Imposto de Importação 1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados –
1.3. Impostos Únicos	1.3. Impostos Únicos	– 1.3. Imposto de Renda

<sup>10</sup> Varsano (1997) discute a evolução do sistema tributário brasileiro desde a primeira Constituição republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, até a proposta de emenda à Constituição de 1995 (PEC nº 175/95) para reformar o sistema tributário brasileiro. O autor ainda analisa o rumo do federalismo fiscal brasileiro, os objetivos desejáveis de futuras reformas tributárias no país e as dificuldades para atingi-los.

<sup>11</sup> Reforma da década de 1960 está refletida na Emenda Constitucional nº 18/65, no Código Tributário (Lei nº 5.172/66) e na Constituição de 1967.

<sup>12</sup> A não ser pela França, nessa época, nenhum outro país no mundo utilizava a tributação sobre o valor adicionado. A França instituiu um imposto sobre valor adicionado, mas parcial, em 1948 e o aperfeiçoa e generaliza em 1968. A Alemanha também passa adotar o IVA nesse mesmo ano. Hoje, mais de 120 países no mundo usam dessa forma de tributação.

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional Nº 5 da 1961	Emenda Constitucional nº 18 da 1965 (vigência a partir de janeiro de 1967)	Constituição de 1988 (vigência a partir de março 1989)
1.4. Imposto de Renda 1.5. Imposto Sobre Transferência de Fundos para o Exterior 1.6. Imposto Sobre Negócios de Sua Economia  1.7. Impostos Extraordinários  1.8. Impostos Especiais	1.4. Imposto de Renda 1.5. Impostos Extraordinários 1.6. Imposto sobre Exportação  1.7. Imposto sobre Transporte e Comunicação 1.8. Imposto sobre Operações Financeiras 1.9 Imposto Territorial Rural	1.4. Impostos Extraordinários  1.5. Imposto sobre Exportação  1.6. Imposto sobre Operações Financeiras 1.7. Imposto Territorial Rural  1.8. Imposto sobre Patrimônio
<b>2. Estaduais</b>	<b>2. Estaduais</b>	<b>2. Estaduais</b>
2.1. Imposto sobre Vendas e Consignações  2.2. Imposto sobre Transmissão Causa-Mortis  2.3. Imposto sobre Exportação  2.4. Imposto sobre Atos Regulados por Lei Estadual  2.5. Impostos Especiais	2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias  2.2. Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis	2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  2.2. Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis 2.2. Imposto de Transmissão Causa-Mortis e Doação  – – –  2.3. Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores 2.4. Adicional de Imposto de renda sobre Rendas de Capital
<b>3. Municipal</b>	<b>3. Municipal</b>	<b>3. Municipal</b>
3.1. Imposto Territorial Rural  3.2. Imposto de Transmissão Intervivos  3.3. Imposto Predial e Territorial Urbano  3.4. Imposto de Indústria e Profissões  3.5. Imposto de Licença  3.6. Imposto sobre Diversões Públicas  3.7. Imposto sobre Atos de Sua Economia	– – 3.1. Imposto Predial e Territorial Urbano  3.2. Imposto sobre Serviços	–  3.1. Imposto de Transmissão Intervivos  3.2. Imposto Predial e Territorial Urbano  3.3. Imposto sobre Serviços  – – –

A reforma de 1966 extinguiu impostos anacrônicos, como o imposto do selo, e passou para a órbita federal os impostos de política econômica, como aqueles que incidem sobre o comércio exterior. Essa reforma criou os impostos únicos sobre combustíveis, minerais, eletricidade e telecomunicações, que tinham como objetivo financiar investimentos na infraestrutura do país. No início da década de 1970, no governo Médici, começou-se o desmonte da reforma de 1966 quando o imposto sobre o faturamento das empresas foi recriado com a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, o que marca o ressurgimento da comutatividade na tributação e de várias outras distorções que desfiguraram o sistema tributário de 1966.

A reforma tributária realizada através da Constituição de 1988 teve motivações bastante diversas daquelas da reforma de 1966. A principal motivação da reforma de 1988 era a desconcentração da receita disponível do setor público. Essa reforma extinguiu os três impostos únicos – sobre combustíveis, energia elétrica e minerais – e os sobre serviços de transporte e comunicação. As suas bases foram incorporadas à base do ICM, transformando-o no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). A Constituição de 1988 criou o imposto sobre grandes fortunas, que até hoje não foi implementado, e permitiu que contribuições para a seguridade social tivessem como fator gerador o faturamento das empresas. Um exemplo dessas últimas foi um tributo cumulativo criado em 1982, a Contribuição para o Finsocial – Fundo de Investimento Social –, que, com a Constituição de 1988, foi transformado na Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. O que se verifica desde então é o uso intenso por parte da União de contribuições sociais e tributos cumulativos como fonte de receita.<sup>13</sup>

Um outro fato marcante da reforma viabilizada pela Constituição de 1988 está na falta de equilíbrio na questão federativa, pois houve um substancial aumento dos recursos destinados pela União a estados e municípios e pelos estados aos municípios. No entanto, essa transferência de recursos foi realizada sem a contrapartida nas transferências dos encargos da União para os entes federados, o que agravou o problema do déficit público (*vide* Capítulo 24). Essa descentralização da receita tributária foi viabilizada pelo aumento da proporção dos impostos de renda e sobre produtos industrializados destinada aos fundos de participação dos estados e municípios, o que incentivou a união a buscar recursos tributários que não fossem partilhados com as outras esferas de governo.<sup>14</sup> A união passou a ter, então, como sua principal fonte de receita a arrecadação de cinco contribuições que incidem sobre a folha de pagamentos, sobre o lucro líquido, sobre o faturamento (o PIS e a Cofins) e sobre a movimentação financeira.

A Constituição de 1988 intensificou a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, que já vinha ocorrendo desde o início da década de 1980, como uma reação à centralização verificada no regime militar de 1964. O Brasil, na verdade, nunca funcionou na prática como um regime federalista, pois a União sempre exerceu um grande poder sobre os estados e os municípios das principais capitais. A reação da sociedade brasileira nos últimos anos indica que há um desejo de mudar esse arranjo institucional, através de um sistema fiscal que permita uma relação de poder menos assimétrica. Essa evolução, entretanto, não pode deixar de lado a própria experiência acumulada no passado e as tendências implícitas na configuração do sistema tributário brasileiro.

---

<sup>13</sup> No que tange à comutatividade, a Cofins se juntou ao já existente PIS – Programa de Integração Social, criado em 1970, primeiro tributo cumulativo criado após a reforma de 1966. Ao longo da década de 1990, também foi criado um imposto cumulativo, não partilhado com estados e municípios, o IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, que mais tarde passa a ser a CPMF. Todas essas três contribuições são vigentes até hoje. Mais detalhes sobre a criação de tais contribuições e seus efeitos no sistema tributário são encontrados na terceira e na quinta seção.

<sup>14</sup> Fundos de participação dos estados e municípios são transferências constitucionais realizadas pela União para esses entes federados. Ver mais detalhes na quinta seção.

De acordo com as constituições e as emendas constitucionais aprovadas no período pós-guerra, a distribuição dos impostos no regime federalista brasileiro trilhou o caminho da especialização, procurando dotar cada nível de governo com competência sobre uma base tributária. O imposto de renda foi atribuído ao governo federal; o principal imposto sobre propriedade, o imposto sobre propriedade territorial e urbana, foi destinado aos municípios; o imposto sobre consumo foi dividido entre as três esferas de governo, mas aos estados sempre coube a maior parte. No entanto, essa distribuição nunca foi capaz de prover recursos para que houvesse um equilíbrio nos orçamentos de cada nível de governo (*vide* Capítulo 19), havendo necessidade da criação de mecanismos de transferências de recursos intergovernamentais, tanto de forma horizontal (entre mesmos níveis de governo), quanto de forma vertical (entre esferas diferentes). A quinta seção analisa tais mecanismos de transferências de forma mais detalhada.

A conclusão a que se chega é que as três principais bases tributárias foram, de modo geral, distribuídas da seguinte forma: a renda para o governo federal, o consumo para os estados e a propriedade para os municípios, permitindo-se de alguma forma a complementação de receita tributária de um nível de governo com base tributária de outro.

## CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS

O artigo 167 da Constituição de 1988 veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, exceto aquela estabelecida no artigo 212 que obriga a União a aplicar, anualmente, nunca menos de 18% da sua receita tributária líquida na manutenção e desenvolvimento do ensino, e os estados e municípios a aplicarem 25%, no mínimo, de sua receita, incluindo-se as transferências recebidas, em educação. As contribuições sociais são na verdade impostos vinculados a órgãos, fundos ou despesas específicas, como veremos a seguir.

### Contribuições de empregados e empregadores para a previdência social

A contribuição social mais importante em termos de receita no Brasil é a contribuição para a previdência social (*vide* Capítulos 20 e 18), paga tanto pelos empregados quanto pelos empregadores. A base de cálculo dessas contribuições é a folha de pagamento. Os empregados pagam de acordo com seu salário de contribuição, em faixas que correspondem a três alíquotas: 7,65%; 8,65%; 9% e 11%. Para as empresas, a contribuição é fixada em 20% sobre o total da remuneração paga a todos empregados e avulsos, incluindo os autônomos e os sócios ou administradores da empresa. As instituições financeiras pagam 22,5% sobre o total da remuneração dos empregados. O décimo terceiro salário também faz parte da base de cálculo da contribuição. No caso de contribuintes rurais, o recolhimento é baseado no valor da produção comercializada, com uma alíquota de 2,1% ou de 2,6%, dependendo se os trabalhadores trabalham em regime de economia familiar ou em consórcio simplificado.

### Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

A contribuição para o financiamento da seguridade social é devida pelas pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. A Cofins tinha uma alíquota de 3% que incidia sobre o faturamento mensal, isto é, sobre a receita bruta mensal das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (depois convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003), tornou a incidência da Cofins não-cumulativa, do tipo valor adicionado, com alíquota de 7,6%. Estão isentas da contribuição as sociedades cooperativas, sociedades civis sem fins lucrativos e entidades beneficentes de assistência social, que cumpram os requisitos estipulados em lei. A venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior e as instituições financeiras também estão

isentas da Cofins, mas as últimas pagam uma alíquota maior na contribuição social sobre o lucro líquido.

### **Contribuição para o PIS/Pasep**

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foram criados em 1970 e, como seus nomes indicam, tinham como objetivo criar um mecanismo de formação de patrimônio individual para os trabalhadores dos setores privado e público. Os dois programas eram na verdade um mecanismo de poupança compulsória para o financiamento do processo de industrialização, e os recursos do fundo PIS-Pasep eram administrados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. O programa PIS-Pasep instituiu a concessão de um salário-mínimo aos participantes cadastrados há pelo menos cinco anos e que recebessem salário igual ou inferior a cinco vezes o salário mínimo.

A Constituição de 1988 mudou o sentido social do fundo PIS-Pasep, transformando-o em um fundo contábil de caráter coletivo, eliminou as contas individuais para a formação de patrimônio, mas preservou aquelas que haviam sido formadas no passado. Os recursos do PIS-Pasep integram a receita do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, que é utilizada para o custeio do programa de seguro-desemprego e do abono salarial. A Constituição de 1988 estabeleceu que 40%, no mínimo, da arrecadação da contribuição do PIS-Pasep fossem destinadas ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do BNDES.

A contribuição mensal do PIS-Pasep é feita de acordo com alíquotas e bases de cálculo que variam de acordo com o tipo de contribuinte. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios contribuem com 1% das receitas correntes efetivamente arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas de outras entidades da administração pública. As autarquias, inclusive as de regime especial e entidades criadas por lei federal com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais, contribuem com 0,65% das receitas orçamentárias. As empresas públicas, sociedades de economia mista, respectivas subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo poder público são tributadas em 0,65% da receita operacional bruta e das transferências correntes e de capital recebidas. As sociedades cooperativas, condomínios, demais entidades sem fins lucrativos, entidades fechadas de previdência privada e as instituições de assistência social contribuem com 1% sobre o total da folha de pagamento dos empregados. As demais pessoas jurídicas de direito privado, não mencionadas anteriormente, bem como aquelas equiparadas pela legislação do imposto de renda, pagam uma contribuição de 0,65% da receita operacional bruta.

### **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL)**

A Constituição de 1988 estabeleceu no artigo 195 que a seguridade social seria financiada por contribuições sociais dos trabalhadores, dos empregadores, incidentes sobre a folha dos salários, o faturamento e o lucro, além de recursos provenientes dos orçamentos dos vários níveis de governo e das contribuições sobre a receita de concurso de prognósticos.

A contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas domiciliadas no país e das que são equiparadas pela legislação tributária tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício, encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão do imposto de renda, ajustado para isentar os investimentos em bens de capital e as exportações. O ajuste é obtido adicionando-se os seguintes valores:

- O resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.
- A reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do exercício.
- O valor das provisões não-dedutíveis na determinação do lucro real, exceto provisão para o imposto de renda.

Da base de cálculo excluem-se os seguintes valores:

- O resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.
- O lucro decorrente de exportações derivadas.
- Os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.
- O valor corrigido monetariamente das provisões adicionais na forma do primeiro item, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

A alíquota da contribuição das pessoas jurídicas, sujeitas à escrituração contábil, é igual a 9%, e as instituições financeiras têm uma alíquota de 23%, em virtude de serem isentas da Cofins. A administração e a fiscalização dessa contribuição são feitas pela Secretaria da Receita Federal, a arrecadação é transferida para o Tesouro Nacional, e dúvidas relativas à sua jurisprudência seguem a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

### **Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)**

A CPMF foi inspirada no Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), instituído pela Emenda Constitucional nº 03/93, com alíquota de 0,25%. A vigência do imposto foi contestada, todavia, no momento de sua criação, pois feria o princípio da anterioridade, o que postergou a sua cobrança para o ano de 1994.

A introdução de uma nova base (as transações financeiras), a agilidade de sua cobrança e a dificuldade de sonegação tornaram atrativa a permanência de um tributo dessa natureza. Isso, atrelado a pressões por mais recursos feitos pelo Ministério da Saúde, levou o governo a recriar, sob a roupagem de uma nova contribuição, o antigo imposto, agora destinado exclusivamente para o financiamento e o custeio da saúde.<sup>15</sup>

A CPMF foi estabelecida pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, com alíquota de 0,20% e prazo de duração previsto para 13 meses.<sup>16</sup> Todavia, as dificuldades de caixa do governo federal obrigaram-no a prorrogar o tempo de permanência da contribuição por mais 24 meses, a contar de 23 de janeiro de 1997, através da Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997.

A primeira lei citada estabelece o fato gerador, as bases de cálculo e os contribuintes do tributo. O fato gerador é o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes dos titulares das contas, ou qualquer operação que tenha essas características. A base de cálculo do tributo é o valor do débito, e os contribuintes do imposto são os titulares da conta. Ademais, para evitar a incidência tributária (*vide* Capítulo 20) sobre determinadas operações historicamente livres de qualquer tipo de obrigação, bem como para não infringir regras básicas do federalismo fiscal brasileiro, a Lei nº 9.311/96 prevê a isenção da CPMF para as transações efetuadas nas contas da União, dos estados e dos municípios, e de suas autarquias e fundações, para os saques feitos nas contas do FGTS, do PIS-Pasep e para os recebimentos do seguro-desemprego; nos lançamentos errados e respectivo estorno e para o pagamento da própria contribuição, e, por fim, no caso de movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira das entidades beneficentes de assistência social.

Seguindo a linha de preocupação observada nos casos de isenção da contribuição, o governo federal procurou minimizar as resistências a esse tributo e angariar apoio junto ao Congresso Nacional, estabelecendo redução nas alíquotas constantes da tabela de contribuição para a previdência social, incidente até três salários mínimos, em pontos percentuais

<sup>15</sup> A CPMF foi integralmente destinada ao Fundo Nacional da Saúde (FNS).

<sup>16</sup> Conforme definição inscrita na própria lei, a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira é entendida como qualquer operação liquidada ou lançamento realizado por instituições financeiras que representem circulação, escritural ou física, de moeda, e de que resulte ou não transferência de titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

proporcionais ao valor da contribuição devida até o limite da compensação. Para os valores de benefícios de prestação continuada e única e os proventos de inativos, pensionistas e demais beneficiários, não excedentes a dez salários mínimos, a solução encontrada e aplicada pela lei foi o acréscimo de percentual proporcional ao valor da contribuição devida até o limite de compensação.

Em determinados casos, não há isenção da contribuição, mas a lei prevê alíquota reduzida a zero, com a finalidade de evitar problemas operacionais e jurídicos. O principal caso enquadrado nessa situação circunscreve-se aos lançamentos feitos entre contas de um mesmo titular.

Por fim, caberia destacar que, em novembro de 1998, o agravamento do déficit público em um momento de conturbação do cenário externo forçou o governo federal a preparar e apresentar para discussão no Congresso Nacional um pacote de medidas fiscais denominado Programa de Estabilidade Fiscal. No arcabouço do projeto elevou-se a alíquota da CPMF de 0,20% para 0,38% em 1999 e para 0,30% nos anos de 2000 e 2001. A Emenda Constitucional nº 37, de 28 de maio de 2002, determinou que a CPMF seja cobrada até 31 de dezembro de 2004.

Com relação à destinação da arrecadação da CPMF, o produto de sua arrecadação para os exercícios de 2002, 2003 e 2004 (segundo a Emenda Constitucional nº 37, de 2001) está apresentado no Quadro 16.2.

#### Quadro 16.2: Produto da arrecadação da CPMF

(%)	Destinatário
0,20%	Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde
0,10%	Custeio da Previdência Social
0,08%	Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os artigos 80 e 81 da ADCT

Fonte: Secretaria da Receita Federal (<http://www.receita.fazenda.gov.br/>).

Desde a sua criação, a CPMF passou por inúmeras modificações em sua legislação. O Quadro 16.3 apresenta um sumário do período de incidência da CPMF com suas respectivas alíquotas.

#### Quadro 16.3: Período de incidência e alíquotas da CPMF

Período de incidência da CPMF	Alíquotas
De janeiro de 1997 a junho de 1999	0,20%
De junho de 1999 a junho de 2000	0,30%
De junho de 2000 a dezembro de 2003	0,30%
2004	0,08%

Fonte: Secretaria da Receita Federal.



## Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis) é a mais recente contribuição criada pelo governo. A CIDE foi instituída em dezembro de 2001 e incide sobre a importação e a comercialização de gasolina, diesel, querosene de aviação, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo, inclusive o gás natural e de nafta, álcool etílico combustível, entre outros.<sup>17</sup> Os contribuintes da CIDE são o produtor, o formulador e o importador dos combustíveis em geral. As alíquotas da CIDE são específicas e variam de R\$501,10 por m<sup>3</sup>, quando aplicadas para gasolina e suas correntes, até R\$22,54 por m<sup>3</sup>, quando aplicadas para álcool etílico combustível.

### SISTEMA SIMPLES

O sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições de microempresas e de empresas de pequeno porte (Simples) foi criado pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com o objetivo de atender a uma antiga reivindicação do setor produtivo nacional: a simplificação tributária. Desse modo, facultou-se às micro e pequenas empresas o direito de pagar mensalmente e de forma unificada, após inscrição na Secretaria da Receita Federal, os seguintes impostos e contribuições: IRPJ, PIS-Pasep, CSLL (*vide* Capítulos 16 e 15), Cofins, IPI (*vide* Capítulo 11) e as Contribuições dos Empregados para a Seguridade Social.<sup>18</sup>

Está prevista também na lei a possibilidade de serem incluídos no pagamento integrado o ICMS (*vide* Capítulo 11) e o imposto sobre serviços (ISS), desde que a unidade federada ou o município estabeleça convênio com a União com essa finalidade. Sabe-se, no entanto, que estados e municípios evitaram aderir ao Simples (*vide* também Capítulo 12) federal por questões de natureza financeira, preferindo instituir legislações próprias para simplificar os tributos pagos por micro e pequenas empresas.

O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, inscritas no Simples, é determinado mediante aplicação sobre a receita bruta mensal dos percentuais relacionados no Quadro 16.4. Vale ressaltar que a alíquota federal é acrescida de 0,5% no caso de empresas que são contribuintes do IPI. Caso o estado e município em que estejam estabelecidas as microempresas e as empresas de pequeno porte tenham aderido ao Simples, os percentuais cobrados terão um acréscimo conforme definido em convênio.

**Quadro 16.4: Alíquotas do SIMPLES para microempresas e empresas de pequeno porte**

Categorias	Faixas de rendimento	Alíquotas federais	
		Não contribuinte do IPI	Contribuinte do IPI
	Até R\$60.000,00	3,0%	3,5%
<b>Microempresa</b>	De R\$60.000,01 a R\$90.000,00	4,0%	4,5%
	De R\$90.000,01 a R\$120.000,00	5,0%	5,5%

<sup>17</sup> Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.

<sup>18</sup> A lei define microempresa como sendo a pessoa jurídica que tenha auferido, no exercício fiscal do ano, receita bruta igual ou inferior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais). E empresa de pequeno porte é definida como a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, renda bruta superior a R\$120.000,00 e inferior ou igual a R\$1,2 milhão (um milhão e duzentos mil reais).

Categorias	Faixas de rendimento	Alíquotas federais	
		Não contribuinte do IPI	Contribuinte do IPI
	Até R\$240.000,00	5,4%	5,9%
	De R\$240.000,01 a R\$360.000,00	5,8%	6,3%
	De R\$360.000,01 a R\$480.000,00	6,2%	6,7%
<b>Empresa de pequeno porte</b>	De R\$480.000,01 a R\$600.000,00	6,6%	7,1%
	De R\$600.000,01 a R\$720.000,00	7,0%	7,5%
	De R\$720.000,01 a R\$840.000,00	7,4%	7,5%
	De R\$840.000,01 a R\$960.000,00	7,8%	8,3%
	De R\$960.000,01 a R\$1.080.000,00	8,2%	8,7%
	De R\$1.080.000,01 a R\$1.200.000,00	8,6%	9,1%

Fonte: Secretaria da Receita Federal. Elaboração própria.

Está impedida de aderir ao Simples a pessoa jurídica que, na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, tenha auferido receita bruta superior a R\$120.000,00 ou R\$1.200.000,00 no ano calendário anterior, respectivamente.

Além dessa, está obstruída legalmente a participação de:

- Instituição financeira de qualquer tipo.
- Empresa de compra e venda, locação e administração, loteamento, incorporação e construção de imóveis.
- Empresas que tenham sócio estrangeiro residente no exterior.
- Filial, sucursal e agência de representação no país de pessoa jurídica com sede no exterior.
- Empresa constituída, sob qualquer forma, de cujo capital participe as Administrações Públicas, diretas ou indiretas, federais, estaduais e municipais.
- Empresa cujo titular ou sócio participe com mais 10% do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$120.000,00.
- Empresa que realize operações relativas à importação de produtos estrangeiros, armazenamento e depósito de produtos de terceiros, propaganda e publicidade.
- *Factoring* e prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra.

As empresas que prestam serviços profissionais de qualquer natureza e aquelas que apresentam débito (próprio ou do titular) inscrito na Dívida Ativa da União estão igualmente impossibilitadas de participar desse programa.

O pagamento unificado de impostos e contribuições devidos pelas empresas inscritas no Simples é feito de forma centralizada, até o décimo dia do mês, subsequentemente àquele em que houver sido auferida a receita bruta. Em caso de atraso no pagamento, as empresas estão sujeitas à multa de 2% e juros diários, podendo inclusive ser inscrito o débito na dívida da União.

## TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

As transferências intergovernamentais são transferências de recursos entre as várias esferas de governo, seja no mesmo nível por um processo horizontal ou entre níveis diferentes em uma escala vertical. Os objetivos dessas transferências podem ser os mais diversos, baseados em argumentos econômicos do tipo equidade e eficiência, ou em considerações de ordem política, como centralização ou descentralização do poder político. Há várias formas de transferências de recursos entre as esferas de governo. Elas podem ser agrupadas de diferentes maneiras: quanto à legislação, quanto ao tipo de fonte de recursos e quanto ao destino. A classificação quanto à legislação que deu origem às transferências é uma das mais usadas em virtude do seu grau de utilização na administração pública e pela simplicidade de seu entendimento.

A legislação classifica as transferências intergovernamentais em três tipos: constitucionais, legais e conveniadas. As transferências constitucionais são aquelas estabelecidas pelos artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal e determinam a participação dos estados e municípios na receita tributária da União e a participação dos municípios na receita tributária dos estados. As transferências legais são estabelecidas por lei, em alguns casos previstos na própria Constituição, mas não se constituem em partilha de receita tributária. As transferências conveniadas são feitas por meio de convênios, não dependem de lei específica, mas devem constar da lei do orçamento geral da União. Esse tipo de transferência intergovernamental destina-se a projetos municipais para obras de esgoto e saneamento básico, em conformidade com o que é estabelecido no convênio. Não há *a priori* finalidade específica, e a fonte de recursos não é fixada em lei. Essas transferências conveniadas são também conhecidas como transferências voluntárias.

A Constituição de 1988 estabelece cinco tipos de transferências intergovernamentais da União para os estados e quatro tipos da União para os municípios. As transferências da União para os estados são as seguintes:

- a) 21,5% da arrecadação dos impostos de renda (IR) e sobre produtos industrializados (IPI) pertencem aos estados; esses recursos formam o Fundo de Participação dos Estados (FPE) ou cota-parte do FPE.
- b) 10% da arrecadação do IPI são destinados aos estados exportadores, proporcionalmente às exportações de produtos industrializados, através do Fundo do IPI-Exportação ou cota-parte do IPI exportação.
- c) 30% da arrecadação do imposto sobre operações financeiras referentes ao ouro (IOF-Ouro).
- d) 20% da arrecadação de quaisquer novos impostos criados após a Constituição de 1988, em virtude da competência residual da União.

As transferências intergovernamentais constitucionais da União para os municípios são as seguintes:

- a) 22,5% da arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados pertencem aos municípios, através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ou cota-parte do FPM.
- b) 70% da arrecadação do imposto sobre operações financeiras referentes ao ouro (IOF-Ouro).

c) 50% da arrecadação do imposto territorial rural.

As transferências constitucionais dos estados para os municípios, de acordo com a Constituição de 1988, são as seguintes:

- a) 25% da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).
- b) 50% da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA – *vide* Capítulo 14).
- c) 25% da transferência que o estado receber da cota-parte do IPI-Exportação.

A Constituição de 1988 estabelece ainda que o imposto de renda retido na fonte dos funcionários públicos dos estados, do Distrito Federal e dos municípios é receita tributária de cada um desses entes da federação.

Em 1987, portanto, antes da Constituição de 1988, 33% dos recursos líquidos dos impostos sobre produtos industrializados e renda eram destinados aos fundos de participação, sendo 14% para o FPE, 17% para o FPM, e 2% ao fundo especial distribuído aos estados. A antiga Constituição estabelecia também as seguintes transferências:

- Cota-parte do imposto único sobre energia elétrica (IUEE).
- Cota-parte do imposto único sobre lubrificantes líquidos e gasosos (IULCLG) e adicional.
- Cota-parte do imposto único sobre minerais (IUM).
- Cota-parte do imposto sobre transporte (IST).

A cota-parte do IUEE correspondia a 60% dos valores líquidos desse imposto, e sua distribuição obedecia a coeficientes estabelecidos pelo Departamento Nacional de Energia Elétrica. A cota-parte do IULCLG correspondia a 56% dos valores líquidos desse imposto único, enquanto o adicional era igual a 12%, e sua distribuição obedecia a coeficientes estabelecidos pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER). A cota-parte do IUM era equivalente a 90% dos valores líquidos desse imposto e sua distribuição era feita de acordo com a arrecadação da respectiva unidade da federação. A cota-parte do IST correspondia a 50% dos valores líquidos do IST, e sua distribuição era feita de acordo com critérios definidos pelo DNER.

Em 1996 começou a vigorar outro tipo de transferência constitucional: a transferência financeira aos estados da Lei Complementar nº 87, conhecida como Lei Kandir, e aprovada pelo Congresso em 13/09/96. Essa transferência é um ressarcimento da união aos estados em decorrência da desoneração do ICMS dos produtos semi-elaborados destinados à exportação.

Em 1998 foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF), um fundo constitucional baseado no artigo 60 das disposições constitucionais transitórias e regulamentado pela Lei nº 9496, aprovada pelo Congresso em 1996.

As transferências para o ressarcimento das perdas do ICMS dos estados exportadores provenientes da Lei Kandir e as transferências para o FUNDEF são tipicamente constitucionais, mas há dúvidas quanto à propriedade de classificá-las dessa maneira.<sup>19</sup> Em primeiro lugar, porque essas transferências não refletem exatamente partilha de receita tributária. Em segundo lugar, porque há uma vinculação de gasto para a educação e no caso do FUNDEF. O argumento

---

<sup>19</sup> A aprovação da Lei Kandir [Lei Complementar nº 87 de 13/09/96] permitiu a desoneração do ICMS nas exportações e nos bens de capital. Tal lei implicou perdas de arrecadação do ICMS nos estados exportadores, que seriam ressarcidos através de transferências da União.

favorável para incluí-los na classificação de transferências constitucionais baseia-se no fato de que há uma partilha implícita ou derivada de receita tributária. No caso do ressarcimento do ICMS há um repasse de perdas, isso é, uma partilha ao reverso. No caso do FUNDEF a repartição de receita ocorre na medida em que todas as fontes do FUNDEF têm origem no ICMS ou nos fundos de participação.

As transferências intergovernamentais classificadas como legais são transferências que têm finalidade específica, como é o caso do salário-educação e dos fundos constitucionais. A Constituição estabelece que toda a arrecadação da contribuição do salário-educação tem de ser destinada ao ensino fundamental. Os fundos constitucionais são formados com recursos provenientes de 3% da arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados, e esses fundos têm como objetivo financiar programas no setor produtivo. Existem três fundos constitucionais. O Fundo da Região Nordeste (FNE) fica com 1,8% dessa receita tributária, ao Fundo da Região Norte (FNO) cabe 0,6% e o Fundo da Região Centro-Oeste também recebe 0,6% da arrecadação dos dois tributos. Os recursos são transferidos diretamente para os bancos regionais que administram esses fundos: o Banco do Nordeste do Brasil, o Banco da Amazônia e o Banco do Centro-Oeste.

### **Fundo de Participação dos Estados**

O total de recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE) é obtido multiplicando-se uma alíquota de 21,5% sobre a receita total do imposto de renda e sobre o imposto de produtos industrializados. A alíquota é líquida de:

- Incentivos fiscais (FINAM, FINOR e FUNRES).
- Restituições.
- Retificações.
- 100% do imposto de renda retido na fonte dos servidores da União.
- 5,6% do total calculado com base nos itens anteriores para compor o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF). Essa última dedução corresponde ao limite estimado do aumento dos impostos de renda e produtos industrializados decorrentes das medidas fiscais, inclusive aumento de alíquotas quando da criação do Fundo Social de Emergência (FSE) em 1994. No caso da dedução do imposto de renda retido na fonte dos funcionários da União, ela somente foi estabelecida com a criação do FSE em 1994, e seu sucessor FEF, a partir de 1995.

Os coeficientes individuais da participação de cada estado no FPE foram estabelecidos pelo anexo da Lei Complementar nº 62, de 28/12/89. Para obter o valor do fundo devido a cada estado multiplica-se o seu coeficiente pelo valor total do FPE calculado de acordo com o especificado anteriormente. A Lei Complementar nº 62 estabelece que 85% do FPE são destinados aos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste, e 15% desse fundo são distribuídos para os estados das regiões Sudeste e Sul. A Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, informa ao Banco do Brasil o valor total do FPE, e com base nessa informação o banco aplica a tabela de coeficientes e calcula o valor a ser distribuído para cada estado.

### **Fundo de Participação dos Municípios**

O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é obtido aplicando-se uma alíquota de 22,5%, a mesma base que serve de cálculo para o fundo de participação dos estados. Esse percentual somente passou a vigorar em 1993, sendo que anteriormente, de acordo com o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os percentuais, tanto do FPM como do FPE, foram modificados ao longo do tempo, como mostra a Tabela 16.2. A Constituição de 1988,

portanto, aumentou substancialmente a proporção dos impostos de renda e sobre produtos industrializados destinada aos fundos de participação dos estados e municípios.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece a seguinte distribuição do FPM:

- 10% são para os municípios das capitais dos estados.
- 86,4% para os demais municípios.
- O restante 3,6% para os municípios do interior com mais de 156.216 habitantes, conforme o Decreto-Lei nº 1.881, de 27/08/81.

**Tabela 16.2: Proporção do imposto (IR + IPI) para os fundos de participação**

Anos	Coeficientes (%)	
	FPM	FPE
1987/1988*	17	14
1988	20	18
1989	20,5	19
1990	21	19,5
1991	21,5	20
1992	22	20,5
1993	22,5	21,5

Fonte: Legislação vigente.

\* até outubro.

Uma vez aplicado o percentual correspondente ao seu respectivo estado, cada município recebe sua cota do FPM de acordo com o quociente entre o seu coeficiente individual e o somatório dos coeficientes individuais dos municípios do estado. Cada estado tem uma participação diferente no FPM. Essa participação é definida pelo Tribunal de Contas da União (TCU). A divisão do FPM entre os vários estados é a seguinte:

- 35,3% para os municípios da região Nordeste.
- 31,2% para os municípios da região Sudeste.
- 33,5% aos municípios das regiões Norte, Centro-oeste e Sul.

Os coeficientes individuais de cada município são estabelecidos pelo TCU, que toma como parâmetro o número de habitantes fornecido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com base no censo demográfico, e o disposto no Decreto-lei nº 1.881. Os municípios com até 10.188 habitantes têm um coeficiente mínimo de 0,6. Para municípios com mais de 10.188 habitantes e menos de 156.216 habitantes foram definidas 16 faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual. Para todos os municípios do interior com mais de 156.216 habitantes foi determinado um coeficiente igual a 4,0.

Os municípios do interior com mais de 156.216 habitantes, além da cota-parte correspondente ao seu coeficiente relativo aplicado sobre os 86,4% do FPM, recebem também uma cota-parte calculada pelo seu coeficiente relativo aplicado sobre 3,6% do FPM, como manda o Decreto-lei nº 1.881. Os municípios das capitais recebem a parcela referente à aplicação de um coeficiente relativo calculado especialmente para as capitais sobre o valor correspondente a 10% do FPM. O coeficiente individual relativo é o coeficiente individual dividido pelo somatório dos coeficientes individuais de todas as capitais.

## Fundo do IPI-Exportação

O Fundo do IPI-Exportação é formado com 10% da arrecadação do IPI, levando-se em conta as mesmas deduções do cálculo do FPE. Os recursos desse fundo são distribuídos proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados de cada estado. A Secretaria do Tesouro Nacional envia os valores globais ao Banco do Brasil, que aplica os percentuais de cada estado.

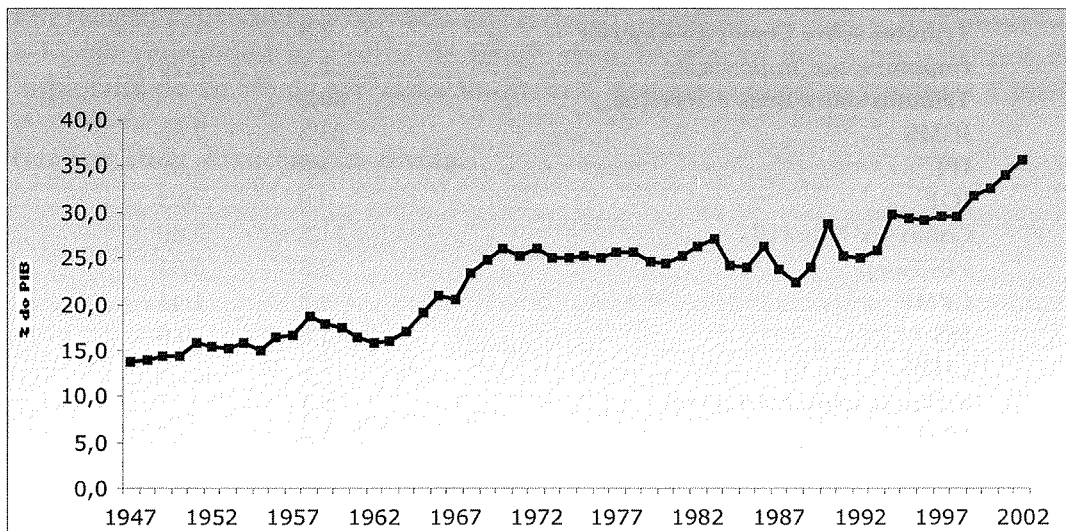
Os estados transferem 25% do valor recebido através desse fundo aos seus municípios. Essa transferência obedece aos mesmos critérios da distribuição do ICMS aos municípios, determinados pela Constituição Federal, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 158 e §3 do artigo 159. Isto é:

- Três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios.
- Até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual.

## DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ANTES DA REFORMA DE 2003

A carga tributária brasileira tem apresentado uma elevação bastante expressiva nos últimos anos. Para se ter uma idéia do aumento da carga, na década de 1960, ela se situava em um patamar perto de 25% do PIB, enquanto no ano de 2002 ela atingiu 36,5% do PIB. O Gráfico 16.1 mostra a evolução da carga tributária no período de 1947 a 2002.

**Gráfico 16.1: Evolução da carga tributária: 1947 a 2002.**



Fonte: Afonso *et al.* (1998) e BNDES.

A distribuição da carga tributária brasileira se apresenta de forma desequilibrada e revela uma preferência pela tributação sobre bens e serviços e, em particular, pelos tributos cumulativos, que têm participação exagerada na arrecadação total. A Tabela 16.3 apresenta a distribuição da carga tributária entre as principais bases de incidência, que estão classificadas de acordo com a metodologia do Fundo Monetário Internacional, a saber: comércio exterior, tributos domésticos sobre bens e serviços, sobre a renda, sobre mão-de-obra e outros. A distribuição da carga tributária dessa forma é encontrada em Varsano *et al.*,<sup>20</sup> que adotam essa

<sup>20</sup> Varsano *et al.* (1998).

classificação para criar valores comparáveis com os de outros países. Os autores ainda apresentam a distribuição dos tributos como diretos e indiretos, seguindo metodologia das contas nacionais, mas lembram que tal classificação

“remonta ao tempo em que se acreditava que os impostos ditos diretos não eram transferidos, enquanto os indiretos, ainda que legalmente incidentes sobre um agente econômico, eram transferidos para outro agente que, de fato, suportava o ônus da tributação. Vasta literatura econômica que se acumula desde os anos 50 mostra que essa associação não é necessariamente verdadeira. Dependendo das circunstâncias do mercado, um imposto de renda, por exemplo, pode ser transferido e um imposto sobre bens ter incidência econômica idêntica à legal”.<sup>21</sup>

A maior proporção da carga tributária brasileira cabe aos impostos sobre bens e serviços que, em 2001, corresponderam a 60% da arrecadação total. A opção por esses tributos pode ser atribuída a dois fatores importantes: sonegação e custo de cobrança do imposto. Os tributos sobre bens e serviços, possivelmente, são mais fáceis de cobrar, e também mais difíceis de sonegar, inclusive devido ao uso de mecanismos de substituição tributária. Muitos analistas e grande parte do público não especializado criticam o uso excessivo desses impostos e argumentam que eles são regressivos. A escolha entre os dois tipos de impostos torna-se, portanto, uma questão política.

**Tabela 16.3: Receita tributária por principais bases de incidência – 2001**

NATUREZA DA RECEITA	% DA RECEITA	% do PIB
<b>Receita Tributária Total</b>	100,00	33,64
<b>Tributos sobre Comércio Exterior</b>	<b>2,3</b>	
Imposto sobre Importação	2,3	0,76
<b>Tributos sobre Bens e Serviços</b>	<b>60,9</b>	
ICMS	23,3	7,85
IPI	4,8	1,62
IOF	0,9	0,3
Cofins (ex-Finsocial)	11,5	3,86
PIS-Pasep	2,8	0,95
CPMF	4,3	1,43
ISS *	1,8	0,6
CIDE	–	–
<b>Tributos sobre Patrimônio</b>	<b>3,1</b>	
IPTU *	1,4	0,47
IPVA	1,6	0,52
ITR	0,1	0,02
<b>Tributos sobre a Renda</b>	<b>18,4</b>	
Impostos s/ Renda e Proventos	16,1	5,41
Contribuição Social sobre Lucro (CSLL)	2,3	0,78
<b>Tributos sobre Mão-de-Obra</b>	<b>21,8</b>	
Contribuição para Previdência Social	16,3	5,47
Contribuição para FGTS	5,5	1,85
<b>Outros</b>	<b>5,2</b>	<b>1,74</b>

Fonte: BNDES (*Informe-se* nº 54, abril de 2003).

\* Arrecadação dos municípios dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

<sup>21</sup> Varsano *et al.* (1998, p. 4).



O Quadro 16.5 mostra como os impostos apresentados na Tabela 16.3 estão distribuídos entre a União, os estados e municípios. A contribuições para o financiamento à Seguridade Social são mostradas à parte. O Quadro 16.5 e a Tabela 16.3 contêm as informações básicas do sistema brasileiro em vigor antes da reforma de 2003, descrevendo os tipos de impostos e as respectivas alocações das receitas tributárias.

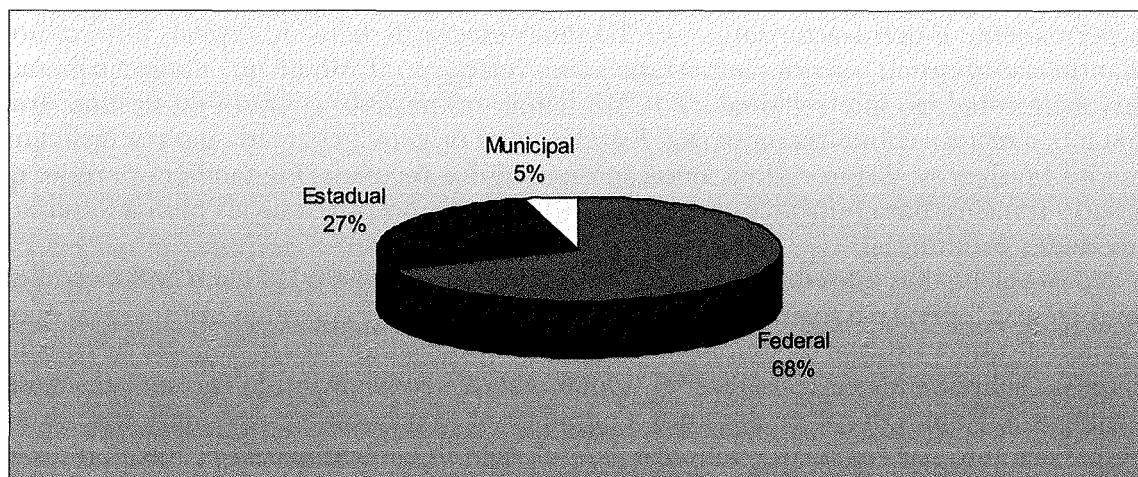
**Quadro 16.5: Divisão da receita tributária pelos principais tributos**

BASES DE INCIDÊNCIAS	RECEITA TRIBUTÁRIA			
	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	SEGURIDADE SOCIAL
<b>- Consumo</b>				
- Bens e serviços	IPI	ICMS	ISS	-
- Faturamento	PIS	-	-	Cofins
<b>- Renda</b>				
- Imposto renda	IRPF e IRPJ	ITCMD	-	-
- CSLL			-	-
<b>- Propriedade</b>	ITR e IGF	IPV	IPTU, ITR e IPVA	-
<b>- Mão-de-obra</b>	-	-	-	CINSS
<b>Política econômica</b>	IOF, IE e II	-	-	-

Fonte: Elaboração própria.

Em relação à divisão federativa da arrecadação tributária, o Gráfico 16.2 mostra que em 2002 a União respondeu por cerca de 68,7% da arrecadação direta do país. Aos estados, coube uma fatia de 26,8% da arrecadação direta e, aos municípios, os restantes 4,5%.<sup>22</sup>

**Gráfico 16.2: Arrecadação direta.**

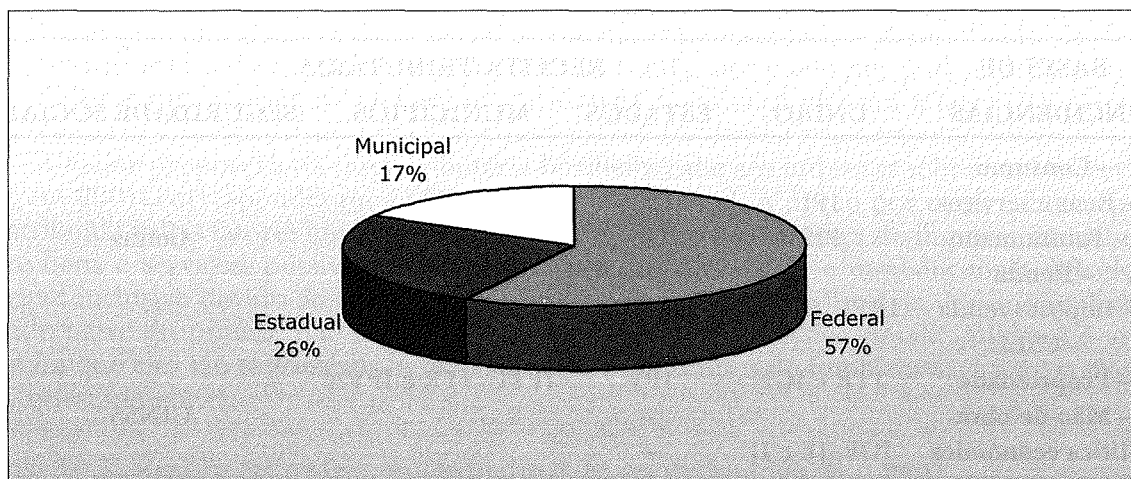


Fonte: Informe-se nº 54, BNDES.

<sup>22</sup> De acordo com metodologia do BNDES, a arrecadação direta = arrecadação das competências tributárias próprias diretamente realizada por esfera de governo. A arrecadação da União compreende impostos (comércio exterior, produção, patrimônio e renda), taxas e contribuições sociais, econômicas e previdenciárias. A arrecadação dos estados compreende ICMS, IPVA, ITCD, taxas e outros. A arrecadação dos municípios compreende IPTU (*vide* Capítulo 14), ISS, ITBI, taxas e outros. Ver: Informe-se nº 54 (BNDES)

Se levarmos em conta as transferências intergovernamentais de impostos, a divisão federativa altera-se bastante e revela uma acentuada redistribuição de recursos em favor dos municípios, que passaram a ter 16,6% do total da arrecadação tributária nacional (ver Gráfico 16.3).

**Gráfico 16.3: Receita disponível.**



Fonte: Informe-se nº 54, BNDES.

Como mencionamos na segunda seção deste capítulo, a Constituição de 1988 transformou o ICM no ICMS, um imposto do tipo valor adicionado, cobrado pelo sistema de crédito fiscal, aumentando a base do principal tributo dos estados. Com a aprovação da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87 de 13/09/96), esse imposto transformou-se em um imposto sobre o consumo, pois ele não incide mais sobre as exportações e bens de capital. No entanto, diversas leis complementares posteriores alteraram o tratamento dado aos bens destinados ao ativo permanente e descaracterizaram a total desoneração de bens de capital. Entretanto, a Lei Kandir não abordou questões importantes com relação ao ICMS no que tange à tributação de fluxos de comércio interestadual. O ICMS não é um imposto cobrado no destino, como manda a boa técnica tributária moderna. Esse fato deu origem à chamada guerra fiscal entre os estados brasileiros, distorcendo a alocação espacial dos recursos. Ele também permite que um estado transfira para outro o ônus de suas decisões de incentivos fiscais para a localização de atividades produtivas.

No Brasil, há dois tipos de impostos sobre o valor adicionado: o IPI e o ICMS, o primeiro de competência federal e o segundo de competência estadual. Esse arranjo institucional decorreu do fato de que a União e os estados usavam dois impostos indiretos, o imposto de consumo e o imposto sobre vendas e consignações, e que ambos necessitavam de recursos da mesma base tributária. Com o decorrer dos anos a administração tributária desses impostos tornou-se complexa, tanto para os fiscos estadual e federal, quanto também para os contribuintes, em virtude do número de alíquotas e das legislações estaduais diferentes no caso do ICMS. A simplicidade não é, portanto, uma característica do atual sistema tributário.

Uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro é a existência do imposto sobre operações financeiras (IOF) como instrumento de política econômica. Esse imposto foi introduzido na reforma tributária de 1966, com o objetivo de fornecer recursos para o Banco Central do Brasil, numa conta denominada reservas monetárias. Os recursos dessa conta deveriam ser usados pelo Banco Central para intervenções que se fizessem necessárias em instituições do sistema financeiro. No início da década de 1980, o produto da arrecadação do IOF foi trans-

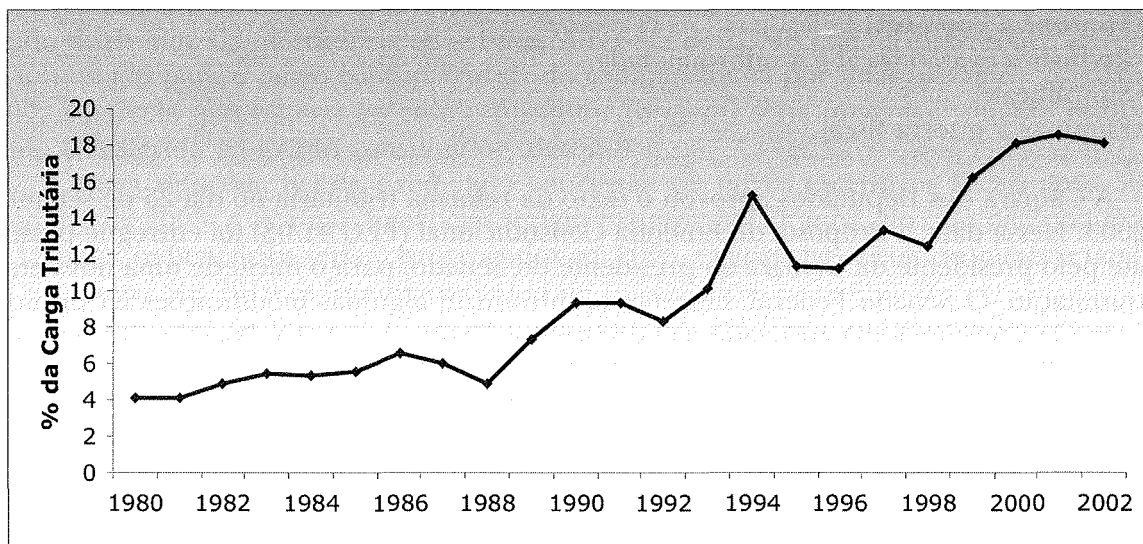
ferido para o Tesouro Nacional, e de lá para cá ele transformou-se em mais um imposto para produzir receita para o governo federal. O IOF distorce a estrutura das taxas de juros, e não existe nenhum argumento que justifique a sua existência como instrumento de política econômica do Banco Central. Nenhum país do mundo que tenha um sistema tributário moderno adota essa forma de tributação.

A contribuição sobre a movimentação financeira tem produzido um bom nível de arrecadação a um baixo custo para o fisco federal. Sua base é ampla, o que a qualifica como boa geradora de arrecadação. Outras características desejáveis da CPMF (*vide* Capítulos 16 e 15) é que, além de sua simplicidade e de seu baixo custo de administração, ela pouco afeta os pobres, que não usam os serviços bancários e, ainda, é um excelente instrumento para controle de evasão de outros tributos. Entretanto, assim como a Cofins e o PIS, a CPMF é uma tributação cumulativa.

Com relação a CIDE, instituída em 2001, tal contribuição nada mais é do que a volta sorradeira do imposto único sobre combustíveis.<sup>23</sup> Além de tributar mais os contribuintes e agora ser de competência federal, sendo um imposto adicional sobre um insumo importante (o combustível), a competitividade da produção nacional é bastante prejudicada.

A reforma tributária de 1988 elevou a carga tributária global e sobre vendas internas, especialmente via tributos cumulativos. Essa é uma outra peculiaridade do sistema tributário brasileiro que afeta de forma deletéria a atividade produtiva do país. Para se ter uma idéia da elevada participação de tributos cumulativos na receita tributária total, o PIS e Cofins juntos respondiam por cerca de 6% da arrecadação total do país nos anos finais da década de 1980. Em 2002, essas contribuições mais a CPMF foram responsáveis por quase 20% da receita tributária global. O Gráfico 16.4 apresenta a participação do PIS, Cofins e CPMF na receita tributária de 1980 até 2002. Vale lembrar que existem outros tributos cumulativos no nosso sistema tributário. O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) incide em cascata, e sua interação com o IPI e o ICMS gera comutatividade adicional.

**Gráfico 16.4: Participação de tributos cumulativos na receita tributária.**



Fonte: Afonso *et al.* (1998) e BNDES.

O PIS e a Cofins ferem os princípios da eficiência e da transparência mencionados na introdução deste capítulo. Esses são impostos anacrônicos, que interferem no processo pro-

<sup>23</sup> Varsano (2003, p. 71).

duto, distorcendo a competitividade do produto brasileiro, seja no mercado interno, na concorrência com o produto importado, ou no mercado externo prejudicando as exportações de nosso país. O imposto sobre o faturamento também distorce a alocação dos recursos porque ele é um imposto em cascata, que incentiva a verticalização do processo produtivo. Esse tipo de imposto não permite que o comprador de um bem ou serviço saiba exatamente quanto está pagando de imposto no preço do bem.

Os efeitos da comutatividade na tributação são os mais diversos e perversos para a economia do país. Além de onerar as exportações e os bens de capital, a carga incidente sobre produtos nacionais é maior do que a incidente sobre similares importados. A comutatividade ainda prejudica harmonização internacional, distorce decisões quanto ao método de produção e altera não intencionalmente os preços relativos.

Além da tributação cumulativa que causa ineficiência econômica e ocasiona perda de competitividade, o sistema tributário brasileiro é caracterizado pela extrema evasão tributária, cujos resultados são freqüentemente a iniquidade fiscal e a concorrência desleal. A complexidade excessiva e a guerra fiscal que provoca má alocação de recursos e conflitos entre os estados também inibem o crescimento econômico.

## A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2003

A qualidade do sistema tributário brasileiro piorou bastante na década de 1990, período em que houve inúmeras tentativas para que se efetivasse uma reforma tributária.<sup>24</sup> Entretanto, a comutatividade de alguns impostos, o IPI e o ICMS, inconsistentes com uma tributação sobre o valor adicionado de boa qualidade, a complexidade e a regressividade da tributação continuam caracterizando de forma nociva o nosso sistema tributário.

Como prioridade de governo, o presidente Luiz Inácio Lula da Silva encaminhou ao Congresso Nacional no ano de 2003 um projeto de emenda constitucional que trata da reforma tributária (PEC nº 41/2003). Os objetivos dessa reforma eram:

- Elevar a eficiência econômica e a competitividade.
- Minorar a regressividade.
- Reduzir a evasão fiscal e a informalidade.
- Simplificar.
- Eliminar a guerra fiscal.

A Câmara dos Deputados aprovou o texto da reforma tributária no dia 25 de setembro de 2003. Nessa data, a Proposta de Emenda Constitucional (PEC 41/03) foi entregue pessoalmente pelo presidente da Câmara ao presidente do Senado, para o início de uma nova etapa da tramitação. O Senado Federal, entretanto, introduziu algumas modificações na proposta de Emenda Constitucional aprovada na Câmara dos Deputados. Formalmente a proposta teria de voltar à Câmara dos Deputados para ser novamente apreciada no ritual dos dois turnos. Através de expediente regimental, o Senado aprovou um destaque criando uma nova proposta de Emenda Constitucional incorporando todas as modificações introduzidas no Senado, que seguiu para a Câmara dos Deputados. Os dispositivos da PEC recebida da Câmara que não foram alterados na PEC do Senado foram então promulgados pelo Congresso Nacional. Os principais pontos da reforma tributária aprovados pelo Congresso Nacional em 2003 foram:

---

<sup>24</sup> Entre as principais, destaca-se a tentativa de reforma de 1995 com a proposta de Emenda Constitucional nº 1750, (PEC 175/95). Em 1996, a chamada Lei Kandir (Lei Complementar nº 87) promoveu importantes alterações no ICMS, tais como exoneração das exportações e dos bens de capital. Tal lei sofreu modificações com as Leis Complementares nº 92, em 1997, e nº 102, em 2000. No final de 1998, foi criada uma nova comissão com base na PEC 175/95 e criou um substitutivo de escopo mais amplo. No entanto, tal proposta não prosperou postergando mais uma vez a efetivação de uma reforma tributária.

- Desvinculação de Receitas da União (DRU) – a Desvinculação de Receitas da União (DRU), criada em 2000, é um mecanismo orçamentário do governo federal que lhe permite usar livremente 20% das receitas de impostos e contribuições federais. A DRU se extinguiria em dezembro de 2003, mas a reforma prorrogou o seu prazo para 2007.
- CIDE – o governo repassará 25% da arrecadação da CIDE para estados (18,75%) e municípios (6,25%). O critério de partilha será definido em medida provisória, mas deve considerar a extensão de malha rodoviária, o consumo de combustíveis e a população.
- CPMF – a CPMF vige até 2007, com alíquota máxima de 0,38% e mínima de 0,08%, facultando ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente. A receita permanece inteiramente com a União e vinculada como hoje à seguridade social: 0,2% para saúde, 0,1% para previdência e 0,08% para o fundo de combate à pobreza.
- ITR (*vide* Capítulos 3 e 14) e IPVA – o ITR poderá ser transferido da União aos municípios por meio de convênio. As prefeituras que não tiverem estrutura para cobrar o tributo receberão 50% de valor arrecadado pela União. Quanto ao IPVA, o imposto terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

A reforma tributária aprovada em 2003 ficou, então, restrita ao ajuste fiscal, como a desvinculação das receitas tributárias e a prorrogação da CPMF, mas deixou de lado a questão central do ICMS, que mexe com o federalismo fiscal (*vide* Capítulo 22). Na proposta original do Executivo, aprovada na Câmara, o ICMS passaria a ter regulamento único e no máximo cinco alíquotas para todo o território nacional, com alíquota máxima de 25%, definidas pelo Senado Federal em resolução aprovada por três quintos de seus membros. Os gêneros alimentícios de primeira necessidade e os medicamentos de uso humano seriam tributados pela menor alíquota e podem ser isentos por lei complementar, assim como as atividades de empresas de pequeno porte e microempresas. Por três anos, cada estado ainda poderia manter quatro produtos com alíquotas superiores em três pontos percentuais ao padrão nacional.

No caso das operações interestaduais, a maior parte do imposto passaria a ser devida ao estado de destino da mercadoria ou serviço. A receita do ICMS que incidisse sobre as vendas de um estado para o outro continuaria sendo compartilhada por mais três anos. A partir de 2007, a parcela que caberia ao estado produtor (origem) seria progressivamente reduzida, sendo transferida ao estado consumidor (destino).

Com a reforma, ficaria proibida a concessão de novos incentivos fiscais após 30 de setembro de 2003, e os atuais benefícios seriam extintos em 11 anos. No caso da Zona Franca de Manaus, os benefícios seriam prorrogados até 2023. O governo se comprometeria também em prorrogar até 2019 os incentivos da Lei de Informática.

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC 74 A/2003) aprovada no Senado e encaminhada à Câmara contendo os dispositivos que acabamos de descrever com relação ao ICMS implica ganhos para alguns estados e perdas para outros. Não é surpresa, portanto, que estados como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, que seriam perdedores, não estejam dispostos a aprovar a reforma sem que haja alguma forma de compensação. O núcleo central da reforma de 2003 está, portanto, em tramitação na Câmara dos Deputados em 2004, porém, é difícil fazer uma previsão quanto à sua aprovação. Caso ela seja aprovada, a unificação do ICMS em todos os estados com cinco alíquotas, embora atenda a vários objetivos da reforma tributária, deixa de lado um critério importante: a flexibilidade. Isto é, cada estado não terá liberdade de mudar a carga tributária porque as alíquotas do imposto serão as mesmas em todos os estados da federação. Esse tipo de arranjo pode não ser sustentável a longo prazo, porque partidos políticos de esquerda e de direita certamente divergem quanto ao tamanho do estado.