

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

A REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA

CONTRIBUIÇÃO PARA O DEBATE

Wanderley Mariz

Matrícula: 9424079-7

Orientadora: Marina Figueira de Mello

Junho de 1999

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

A REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA CONTRIBUIÇÃO

PARA O DEBATE

“Declaro que o presente trabalho é de minha autoria e que não recorri para realizá-lo, a nenhuma forma de ajuda externa, exceto quando autorizado pelo professor tutor”.

Wanderley Mariz

Matrícula: 9424079-7

Orientadora: Marina Figueira de Mello

Junho de 1999

“As opiniões expressas neste trabalho são de responsabilidade exclusiva do autor”

Meus sinceros agradecimentos à professora Marina Figueira de Mello, pela paciência e presteza para com a orientação deste projeto; ao Deputado Rodrigo Maia, que, no dia-a-dia de trabalho, tem me possibilitado acesso a dados, debates e opiniões acerca do objeto pesquisado, bem como uma visão mais clara do processo político que envolve a questão; ao professor Luís Roberto Cunha, pela atenção em momentos difíceis do curso de graduação; ao amigo e mestre Henry Stipp que sempre incentivou-me a prosseguir nos estudos de Economia; aos amigos Willy Jordan e Andréa Brito que compartilharam de muitos dos momentos vividos na universidade, aos meus pais que me possibilitaram o acesso a um dos mais, senão o mais qualificado curso de graduação em Economia deste país.

ÍNDICE

I – INTRODUÇÃO, 7

II – A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA (1965-1967), 9

III – A EVOLUÇÃO DA REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA ENTRE OS NÍVEIS DE GOVERNO DESDE 1960, 16

IV – EXPERIÊNCIA E PARADIGMA INTERNACIONAL, 20

IV.1 – A Globalização Econômica e os Sistema Tributários, 21

IV.2 – Tributação Indireta e Harmonização Tributária, 23

IV.3 – Novos Paradigmas de Tributação Direta, 24

IV.4 – Seguridade Social: O Financiamento Misto, 26

V – A PEC 175-A DE 1995: ASPECTOS FUNDAMENTAIS, 29

VI – A PROPOSTA DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO – IVA, 33

VI.1 – Aspectos Fundamentais e Comparações, 33

VI.2 – Tributação Indireta: Tendências e Distorções, 37

VI.3 – O Princípio de Destino e suas Possíveis Implicações: Avaliações sobre a Sistemática de Cobrança, 39

VII – COMO O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO AFETA A COMPETITIVIDADE: OS IMPOSTOS EM CASCATA, 44

VIII – SÍNTESE DO MODELO DE SIMULAÇÃO DA PROPOSTA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA/SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – PEC 175-A DE 1995, 55

VIII.1 – Os Cenários Utilizados, 56

VIII.2 – Cálculo das Transferências, 60

VIII.3 – Críticas ao Modelo de Simulação, 61

IX – CONCLUSÃO, 62

X – BIBLIOGRAFIA, 68

XII – APÊNDICE – TABELAS, 71 a 82

ÍNDICE DE TABELAS

- Tabela 01: Evolução da Carga Tributária (1947-1996), 71
- Tabela 02: Evolução da Repartição da Receita Tributária por Nível de Governo, 72
- Tabela 03: Receita Fiscal (1965-1990), 73
- Tabela 04: Principais Ítems da Receita Fiscal – 1990 (I), 74
- Tabela 05: Principais Ítems da Receita Fiscal – 1990 (II), 75
- Tabela 06: Receita Disponível Atual x Receita Disponível Estimada (Cenário 1), 76
- Tabela 07: Receita Disponível Atual x Receita Disponível Estimada (Cenário 2), 77
- Tabela 08: Receita Disponível Atual x Receita Disponível Estimada (Cenário 3), 78
- Tabela 09: Receita Própria Atual x Receita Própria Estimada (Cenário 1), 79
- Tabela 10: Receita Própria Atual x Receita Própria Estimada (Cenário 2), 80
- Tabela 11: Receita Própria Atual x Receita Própria Estimada (Cenário 3), 81
- Tabela 12: Indicadores do PMAT para uma Amostra de Municípios, 82

I- INTRODUÇÃO

Durante as últimas décadas, o debate acerca da Reforma Tributária vem adquirindo crescente importância na definição de políticas públicas em vários países do mundo. As questões a respeito do modelo tributário, nível de carga tributária, qualidade de serviços públicos e financiamento e papel do Estado tornam-se cruciais nas discussões e formulações econômicas.

Ao longo da década de 90, mudanças institucionais importantes foram empreendidas no Brasil. A abertura econômica, a quebra dos monopólios estatais, o andamento das Reformas da Previdência e Administrativa. Apesar de todos os entraves, tais mudanças vêm sendo levadas adiante, e, no momento atual torna-se mais do que necessário introduzir nesse contexto de transformações por que passa o país, a Reforma do Sistema Tributário. As distorções do atual sistema trazem efeitos nefastos para a competitividade, dificultando a retomada do desenvolvimento econômico, principalmente em um mundo globalizado, onde fatores como produtividade e alocação ótima de recursos são determinantes para a consolidação e conquista de novos mercados.

Nesse sentido, esse trabalho tenciona discorrer sobre os principais aspectos do debate acerca da Reforma Tributária no Brasil, levando-se em conta parâmetros internacionais e tendo como fio condutor a Proposta de Emenda Constitucional do Governo Federal, que introduz modificações no Sistema Tributário – a PEC 175-A, de 1995.

De início, capítulos II e III, procura-se analisar a evolução histórica do comportamento da carga tributária no Brasil, bem como da repartição do “bolo tributário” entre as três esferas de poder: União, Estados e Municípios, levando em conta os aspectos econômicos e políticos que permearam o transcurso desse cenário. No quarto capítulo, são discutidos os novos paradigmas e experiências de tributação no âmbito internacional, que devem ser levados em consideração para as modificações no atual Sistema.

Em seguida, no capítulo V, são listados os aspectos fundamentais da proposta oficial, passando-se ao estudo acerca da instituição do novo Imposto sobre Valor Agregado (IVA), suas conseqüências, implicações e sistemática. Nessa parte do trabalho também são feitas críticas sobre a atual forma e sistemática de tributação sobre valor adicionado. No capítulo seguinte, a análise crítica recai sobre as chamadas contribuições “em cascata” e seus efeitos sobre a economia, onde é mostrado um exercício empírico elaborado por Resende (1999).

No Capítulo VII, analisa-se o modelo de simulação da PEC 175-A de 1995 e suas implicações, procedendo-se à Conclusão Final, correspondente ao capítulo IX.

II - A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA (1965-1997)

O registro sistemático das contas nacionais do Brasil teve início em 1947, apontando para uma carga tributária de 13,8% do PIB. Desde então, apresentou lento crescimento atingindo 18,7% do PIB em 1958. A partir daí, iniciou uma trajetória de queda, atingindo o valor de 15,76% em meio a instabilidade política e econômica do início da década de 60.

A reforma de 1967 representou um marco na evolução tributária do Brasil, que tornava-se um dos primeiros países do mundo a adotar um amplo e moderno sistema de tributação do valor adicionado, tecnicamente bastante avançado para a época, cuja aplicação era prevista para os países da Comunidade Econômica Européia mas que, naquela época era utilizada apenas na França. O antigo Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações (IVC) foi então substituído pelo ICM. Esse novo imposto tinha (tem) a vantagem de ser não-cumulativo, incidindo sobre o valor agregado gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços. Essa mesma sistemática de tributação foi adotada para o IPI; porém com base de incidência mais restrita, alcançando somente os produtos industrializados. O princípio da seletividade foi adotado para o IPI desde o princípio, passando a aplicar-se ao ICM somente na sua transformação em ICMS com a Constituição de 1988.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi reformulado, ampliando-se consideravelmente seu poder arrecadador. Além disso, promoveu-se uma melhoria significativa na qualidade da administração tributária que atingiu um patamar em torno de 25% em 1969, estabilizando-se nesse nível em toda a década de 70.

Apesar da recessão do início dos anos 80, onde o segundo choque do petróleo e a crise da dívida acarretaram sérias dificuldades sobretudo para os países em desenvolvimento, a carga tributária manteve-se nesse nível de 25% do PIB, chegando a crescer ligeiramente em 1983. Com a redução verificada nos anos de 87, 88 e 89, temos uma manifestação dos efeitos negativos na arrecadação – esses anos foram marcados por forte aceleração inflacionária após o fracasso do cruzado e o limiar da hiperinflação do final do governo Sarney – com a carga tributária atingindo 22,43% em 1992 – valor mais baixo desde 1967. Em circunstâncias inflacionárias, podem ocorrer efeitos indesejados, diante da defasagem inter-temporal entre a configuração do fato gerador e da efetiva cobrança do imposto. Esse é o famoso efeito Oliveira-Tanzi.

Na Constituição de 88, a estrutura do sistema tributário, em si, não sofreu alterações significativas, sendo preponderante a dimensão federativa sobre os aspectos relativos à reformulação do sistema. Dentre as principais mudanças introduzidas pela nova Carta, destaca-se a maior participação dos governos subnacionais na arrecadação tributária total, através da elevação das transferências inter-governamentais e da ampliação da base de incidência do ICM, que passou a incluir os antigos impostos únicos – energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais, além dos serviços de comunicação e transporte, extinguindo-se os respectivos impostos na esfera da União. Além disso,

foram adotadas uma série de medidas visando maior abrangência das bases de tributação própria dos estados e municípios, como por exemplo, a expansão da autonomia legislativa dessas esferas de governo, com conseqüentes benefícios para a capacidade de geração de receita própria.

A carga tributária vai sofrer um aumento considerável no ano de 1990 com a implementação do plano Collor, passando de 24,13% do PIB em 89 para quase 29% em 1990. A explicação para essa elevação na carga tributária de quase 5% do PIB, num ano de queda de 4% do PIB, reside no fato de a arrecadação estar apoiada na incidência de estoques financeiros, na captação da atividade informal e na utilização de dinheiro retido pelas autoridades monetárias, sendo pouco afetada pela brutal recessão ocorrida no período. Por exemplo, um dos critérios para a liberação dos cruzados novos retidos antes do prazo previsto era a permissão para que estes fossem utilizados para pagamentos de impostos em atraso. Dentre outras medidas destacadas, podem ser citadas o fim do anonimato, inclusive dos títulos ao portador; ampliação de tributação financeira em bolsa, ouro, além da extensão do IOF ao estoque de riqueza líquida; corte em incentivos, etc. Diante da finalização dos efeitos únicos dessas medidas e da dificuldade técnica e política do governo para enfrentar uma reforma tributária mais abrangente, já no ano seguinte – 1991 – a carga tributária voltava aos níveis anteriores, atingindo 25,24% do PIB.

Com a estabilização da economia decorrente da implementação do Plano Real, a carga tributária volta a crescer, passando, possivelmente a descrever um novo patamar próximo dos 30%, com 29,75%, 29,41% e 28,43% do PIB em 1995, 96 e 97, respectivamente. (vide Tabela 01)

Em VARSANO (1998), os tributos são classificados segundo a sua base de incidência (comércio exterior, tributos domésticos sobre bens e serviços, sobre a renda, mão de obra, e demais impostos) e, dentro de outro aspecto, em diretos e indiretos. Nesta última classificação, verifica-se que as participações dos dois grupamentos na receita total são muito próximas ao longo de toda a década de 80.

Por outro lado, quando os tributos são grupados por principais bases de incidência, a distribuição da carga tributária revela desequilíbrio e uma prevaência dos tributos sobre bens e serviços e mão-de-obra na arrecadação total.

Os tributos sobre bens e serviços apresentam, em todos os anos da década de 80, participação entre 40 e 45% da receita total, aumentada nos anos 90, quando passou a oscilar entre 46 e 52% da receita. Em termos de carga tributária, esse grupo de tributos passou de cerca de 10,4% do PIB nos anos 80 para uma média de 13,3% do PIB nos sete primeiros anos da década de 90. Esse crescimento pode ser explicado em grande parte pelo aumento da arrecadação de impostos cumulativos – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), significando deterioração da qualidade de tributação.

Os impostos sobre comércio exterior apresentam participação estável ao longo dos anos 80 e até 1996, representando algo em torno de menos de 2% da receita total, correspondendo a 0,5% do PIB.

Quando analisa-se os valores referentes aos impostos sobre o patrimônio, é salientada a reduzida participação desse grupamento, representando, em média cerca de 2% do montante total no período contemplado (1980 a 1996). Uma explicação para essa constatação é o fato de os principais impostos dessa categoria – Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU), Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR) – terem cobranças baseadas em avaliações antecipadas dos bens. Durante períodos de aceleração inflacionária, mesmo com a utilização de unidades fiscais para correção monetária, as atualizações sempre subestimaram a inflação, diante da diferença entre os níveis de preços nas datas de lançamento e de pagamento do imposto, comprometendo a arrecadação do mesmo. Para reforçar esse argumento, observa-se o fato de que, após o Plano Real, a participação desse grupo no total arrecadado aumentou consideravelmente a partir de 1995, representando 2,70% naquele ano e 3,06% em 1996.

A carga incidente sobre a renda apresentou uma elevação linear e significativa desde 1980 até 1985, quando atingiu 5,1% do PIB. Desde então, a carga superou essa marca em poucos anos e, mesmo apesar da inclusão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no rol de tributos desse grupo a partir de 1989, a participação do grupo na arrecadação total foi em todos os anos, exceto em 1989, inferior aos 21,3% registrados em 1985. No grupo dos tributos incidentes sobre a mão-de-obra a carga mostra-se relativamente estável no período considerado, oscilando em torno de 7% do PIB.

A reduzida participação da tributação sobre a renda, patrimônio e mão-de-obra revela a preferência da União por tributos que sejam de mais fácil arrecadação, tais como os que utilizam o faturamento como base impositiva. Apesar da pior qualidade, dentre os motivos dessa preferência destacam-se a elevada produtividade fiscal, especialmente em contextos inflacionários, e o fato de a arrecadação não ser partilhada com as unidades subnacionais.

A distribuição da carga tributária brasileira por tributos, revela que, a despeito do grande número de impostos existente no país, a arrecadação concentra-se em poucos deles. Os dados mostram que cerca de 25% da receita tributária provém de um único imposto, o ICMS. Os cinco principais tributos – ICMS, contribuição para a Previdência Social, IR, Cofins e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – são responsáveis por mais de 70% da arrecadação total; e os 10 maiores, por cerca de 87%.

Dentre os 10 maiores tributos, os três cumulativos existentes em 1996 – a COFINS, o PIS e o ISS – são responsáveis em conjunto por uma arrecadação equivalente a 4% do PIB, e, somados a 1% do PIB proveniente da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), constituem cerca de 17% da arrecadação total. O tributo cumulativo é prejudicial à eficiência econômica, distorcendo preços relativos e estimulando a integração vertical da produção, com conseqüente aumento de custos. Além disso, tais tributos implicam adoção do princípio de origem no comércio internacional, uma vez que incidem sobre exportações e não sobre importações. Em um contexto de globalização econômica, que exige a harmonização dos sistemas tributários nacionais, tais tributos trazem efeitos negativos para o comércio exterior, pois todos os principais parceiros comerciais do Brasil adotam o princípio de destino. A tentativa,

pela Lei Kandir, de instituição de um mecanismo de desoneração das exportações, pode estar sujeita a contestações de parceiros comerciais; além de existirem casos em que a compensação pode ser excessiva – implicando subsídio – e, ainda, casos de exportadores não-contribuintes de IPI e, que, portanto, não deveriam ser beneficiados pela disposição legal.

Os problemas de harmonização também envolvem os impostos sobre valor adicionado. O Brasil é o único país do mundo em que o maior tributo arrecadado na economia – o ICMS – é um imposto sobre o valor adicionado regido por leis subnacionais. As atuais regras constitucionais são falhas quanto a harmonização dos subsistemas tributários domésticos, propiciando sonegação e “guerras fiscais” entre Estados, nocivas as suas finanças e ao país.

Em suma, a sucinta análise da carga tributária brasileira realizada mostra que a elevação desta nos anos recentes, deu-se, principalmente em decorrência do aumento da carga de impostos incidentes sobre bens e serviços, principalmente aqueles considerados cumulativos, com conseqüências prejudiciais ao bom desempenho do setor produtivo. O Sistema Tributário Brasileiro enfrenta também sérios problemas alocativos, onde apesar do grande número de impostos, a base de incidência dos mesmos é bastante estreita, e de harmonização de regras tributárias, a começar pelo imposto mais importante – o ICMS. Além disso, persistem problemas de equidade, uma vez que a carga dos impostos sobre patrimônio e a renda é extremamente baixa.

III – A EVOLUÇÃO DA REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA ENTRE OS NÍVEIS DE GOVERNO DESDE 1960

Os dados relativos as participações dos três níveis de governo na arrecadação dos recursos tributários, disponíveis a partir de 1960, mostram que, naquele ano, a União, os Estados e os municípios detinham, computadas as transferências, em torno de 60%, 34% e 6%, respectivamente. Com a Emenda Constitucional nº 5 de 1961 e a Reforma Tributária de 1967, os percentuais sofreram significativa alteração, cabendo, naquele ano, respectivamente as três esferas de governo, 55%, 35% e 10%.

A reforma tributária de 1967 fazia parte de uma estratégia de desenvolvimento, através da qual o governo federal era o principal condutor do processo de crescimento econômico, o que exigia a centralização das decisões nessa área. Apesar do comando, pelo governo central, dos impostos que fossem primordialmente instrumentos de política econômica – como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras – e da forma de utilização dos recursos tributários, a reforma previa que as unidades subnacionais contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, sobretudo por meio da arrecadação do ICM e de um sistema de transferências intergovernamentais para garantir receita para unidades cuja capacidade tributária fosse precária

Após concluída a reforma, foram impostas outras limitações ao poder de tributar dos estados. Em dezembro de 1968, o Ato Complementar nº 40 reduziu de 10% para 5% os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinado ao FPE(Fundo de Participação do Estados) e FPM(Fundo de Participação dos Municípios), respectivamente. De forma a centralizar a distribuição dos recursos, foi criado o fundo especial (FE), que englobava 2% da arrecadação daqueles tributos, cuja participação e utilização cabia exclusivamente ao Poder Central. A entrega das cotas dos fundos era condicionada a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. Com tais medidas, a autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida a um nível mínimo, nele permanecendo até 1975.

Como consequência, verificou-se uma crescente concentração da arrecadação e dos recursos da União. O exarcebamento do processo de concentração suscitou reações dos Estados e municípios que terminou por gerar a Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976. Tais medidas praticamente não surtiram efeito, tanto que, em 1977, a concentração atingiu seu limite máximo, quando o governo central arrecadou 76% do montante de tributos, estando disponíveis, após transparências, 69,1% dele. Nesse mesmo ano, os estados contaram com apenas 22,3% do total e os municípios com apenas 8,6%.

Diante da manutenção desse quadro, nova Emenda Constitucional em 1980 elevou ainda mais os percentuais do produto da arrecadação do IR e IPI destinados ao FPE e FPM. Os efeitos somente começaram a ser sentidos em 1982, quando o volume desses recursos, que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983. Contudo, os dados

referentes à participação da União na arrecadação e na receita tributária disponível alcançaram mostram que a cada ação de descentralização dos recursos corresponderam reações da União que neutralizaram: os números atingiram os picos históricos de 76,6% e 69,8% respectivamente.

Com a Emenda Constitucional nº 23/83, que elevou os percentuais do FPE e FPM para 12,5% e 13,5% respectivamente, em 1984, e para 14% e 16%, a partir de 1985, além de fechar brechas legais que permitam à União reduzir as bases as quais incidiram os percentuais dessas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária, inicia-se um forte processo de descentralização de recursos. Um outro importante fator que auxiliou esse processo foi a perda do poder de arrecadar da União, que não se reproduziu a nível estadual. Assim, a participação da União na arrecadação dos três níveis de governo caiu cerca de cinco pontos percentuais entre 1983 e 1988 e a participação no total de receita tributária teve uma queda de quase 10% no mesmo período.

Em meio a essa desconcentração, ocorreu o processo de elaboração da nova constituição. A reação natural a 20 anos de concentração do poder político determinou um texto enfatizando a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transparência de encargos da União para aquelas unidades. A preferência e pressão dos governos estaduais e municipais por recursos transferidos, ao invés de sua obtenção via esforço tributário próprio resultou no excessivo aumento das transferências, com os percentuais de IR e IPI destinados ao FPE e FPM, atingindo, a partir de 1993, 21,5% e 22,5%, respectivamente. No tocante aos municípios, é importante atentar que o percentual de repasse dos estados para este aumento de 20% para 25% e, mesmo com a

extinção do FE, um valor maior do que o seu montante- cerca de 3% - é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro - Oeste, pelas instituições financeiras de caráter regional. Apesar da descentralização de recursos, a Constituição de 1988 não previu os meios legais e financeiros para que se realizasse uma correspondente descentralização de encargos.

Desde a promulgação da nova Carta ocorreu uma mudança na distribuição de receitas entre os três níveis de governo. O crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios, principalmente nesses últimos. Os Estados que, desde 1976, eram beneficiários líquidos das transferências passam a ter receita disponível menor do que arrecadada. Nos municípios ocorreram os maiores ganhos, com a participação no montante de recursos disponíveis atingindo 16,6% em 1997 (Tabela 02), praticamente o dobro do apresentado na década de 70. Contudo, os benefícios da reforma de 1988 não se distribuíram uniformemente. Com a manutenção dos critérios de rateio do FPM que vigoravam anteriormente, os municípios de médio e grande porte beneficiaram-se menos do que os pequenos. Além disso, o critério de distribuição do FPM estimulou o desmembramento de municípios, e, atualmente existem no país mais de 5000 dessas unidades. O governo federal, por sua vez, para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro, criou novos impostos e elevou alíquotas dos já existentes, principalmente daqueles não sujeitos à partilha com os entes subnacionais, tendo como consequência uma queda na qualidade do sistema tributário sem, por sua vez, resolver o seu desequilíbrio financeiro. Do ponto de vista do gasto, a adoção de políticas restritivas sem coordenação com os governos subnacionais comprometeu ainda mais a ação governamental, principalmente na área social, onde os estados e municípios, apesar do fortalecimento financeiro, não foram capazes de suprir a ampliação de atribuições.

IV – EXPERIÊNCIA E PARADIGMA INTERNACIONAL

A discussão a respeito da Reforma Tributária deve ser norteada levando-se em consideração o moderno paradigma de tributação internacional. As questões centrais relacionadas à evolução tributária do mundo desenvolvido concentram-se na forte elevação da carga tributária, verificada principalmente nos países europeus; na alteração na composição da carga tributária, caracterizada pelo aumento da participação dos impostos sobre rendimentos e lucros e dos impostos indiretos,

A evolução da carga tributária nas últimas décadas, em vários países aponta para sua acelerada elevação de modo a fazer frente à elevação de gastos sociais e as necessidades de financiamento decorrentes dos déficits e das dívidas do setor público. Para a OCDE como um todo, a carga tributária passou de 30% para 38,8% do PIB, entre 1970 e 1990, sendo ainda mais elevados os percentuais da carga tributária relativos aos países da OCDE e da CEE, que apresentaram, no caso destes, evolução de 31% para 40,8% do PIB no mesmo período(Tabela 03). Para os anos iniciais e finais do período, a carga tributária brasileira apresenta-se baixa e estável, em torno de 26% do PIB. A discrepância entre o Brasil e o mundo desenvolvido não se limita ao desnível entre cargas tributárias, revelando-se também na composição da mesma. Atualmente, predominam no cenário da OCDE, os impostos sobre rendimentos e lucros, os impostos gerais sobre o consumo e as contribuições sociais. O crescimento dos impostos sobre

rendimentos e lucros (de 11% para 14,9% do PIB, entre 1970 e 1990) apóia-se na tributação sobre as pessoas físicas, que passa de 8,8% para 11,7% do PIB, em detrimento da tributação sobre a pessoa jurídica, que perde importância relativa no período analisado, evoluindo de 2,5% para 2,9% do PIB. No mesmo período, mostra-se a crescente importância dos impostos gerais sobre o consumo, que evoluem de 4,3% para 6,7% do PIB, contrapondo-se à redução da tributação específica sobre o consumo (“excise taxes”), de 5,8% para 4,4% do PIB. As contribuições sociais apresentam também significativamente, passando de 5,8% do PIB para 9,3% do PIB. Os resultados referentes aos países da CEE são semelhantes e ainda mais expressivos, onde também se verifica grande equilíbrio entre as participações das principais bases na receita tributária global (Tabela 05). Em 1990, os impostos sobre lucros e rendimentos, os impostos sobre consumo e as contribuições sociais representaram, respectivamente, 33,9%, 31,9% e 28,4% do total da arrecadação tributária da CEE (Tabela 05).

Esse equilíbrio, que caracteriza as principais economias do mundo desenvolvido e que consiste em um referencial de tributação moderna, contrasta com a evolução e composição dos principais tipos de tributos no Brasil. Ao comparar a estrutura tributária dos países da Comunidade Econômica Européia e do Brasil, é evidente o excesso de participação dos tributos indiretos e das contribuições brasileiras relativamente à OCDE e ao padrão de equilíbrio desejável para a composição da carga tributária.

IV.1 – A Globalização Econômica e os Sistemas Tributários

A interdependência dos sistemas econômicos e a globalização de suas atividades, obriga os governos a promoverem crescente integração entre regimes monetários, tributários e cambiais. Do ponto de vista estritamente tributário, avanços significativos vêm ocorrendo na harmonização dos tributos indiretos entre os 12 países do bloco europeu, com reflexos futuros não somente sobre suas estruturas e receitas tributárias, mas também sobre as dos demais países e blocos de comércio com os quais negocia, dentre os quais o Brasil e o MERCOSUL.

Esse processo de harmonização, primeiramente desaconselha a autoctonia tributária (Dain, 1995), com o argumento de que nenhum país, muito menos os não hegemônicos, em tempos de globalização, pode dar-se ao luxo de impor aos demais seu sistema tributário e/ou isolar-se nele. Além disso, sugere que os processos de harmonização são longos e fluem com mais facilidade em tempos de expansão econômica, visto que estatisticamente podem implicar em perdas de receita nos países onde as alíquotas vigentes dos impostos superam as alíquotas médias a serem implantadas para fins de integração.

No que diz respeito ao Brasil, recomenda-se a aproximação aos padrões tributários do mundo desenvolvido, notadamente os europeus, rejeitando a possibilidade de criação de sistemas tributários aberrantes, como, por exemplo, o que propõe a adoção de um imposto único ou o crescente uso de impostos em cascata, tendo por base o faturamento (vide o exemplo brasileiro). Em relação ao MERCOSUL, a desproporção entre a menor importância do comércio da área para o Brasil e a maior importância do Brasil para o comércio da área impede que a harmonização tributária brasileira esgote-se na imposição de seu padrão aos demais países do bloco. A estratégia recomendada, ao

contrário, é a da multilateralidade e, com ela, a interdependência entre sistemas tributários.

IV.2 – Tributação Indireta e Harmonização Tributária

A experiência internacional demonstra que a adoção da sistemática do valor adicionado, a partir da Segunda metade dos anos 60, correspondeu a um importante avanço na área de tributação indireta, caracterizando o domínio de impostos gerais sobre a produção e sobre o consumo.

Os IVA têm sido particularmente funcionais à internacionalização das trocas de mercadorias, facilitando a equivalência prática entre tributos indiretos, impostos sobre o consumo e tributação segundo o princípio de destino pela mera imposição da alíquota zero às exportações, de forma simples e sistemática.

A experiência da CEE praticamente nos antecipa as possibilidades de utilização da tributação do valor adicionado como elemento viabilizador da eliminação de barreiras alfandegárias nas trocas entre países, contribuindo, assim, para sua harmonização e integração. A harmonização tributária da CEE decorre de um ponto fundamental, que devem servir de exemplo para a construção de um novo sistema tributário no Brasil.

Atualmente, a CEE adota a tributação sendo feita no país de produção do bem, pertencendo a receita, entretanto, ao país onde o bem é consumido. Esse sistema implica, *per se*, na necessidade de harmonização de alíquotas entre países, uma vez que seria extremamente complexo aplicar alíquotas muito diferenciadas na tributação na

origem de modo a alocar a receita no país de destino, respeitando, ao mesmo tempo, a especificidade tributária de cada país.

O sistema caminhou, conseqüentemente, para uma harmonização de alíquotas baseada em duas faixas de incidência, uma para bens de consumo generalizado, que varia de 4% a 9%, outra para bens superiores, que vai de 14% a 20%. Esse mesmo movimento de harmonização deverá ser feito entre países de outros blocos de comércio, dentre os quais os países do MERCOSUL. A multilateralidade característica das trocas internacionais obriga os blocos de comércio e os países que os integram à adoção do padrão tributário hegemônico na tributação indireta, no caso o IVA, bem como a harmonização de alíquotas entre os países do bloco, de forma a dar fluidez às trocas de cada região. Em relação aos países do MERCOSUL, todos já adotaram o IVA como forma dominante de tributação indireta, excetuando-se o Paraguai, onde, entretanto, sua implementação já está sendo considerada.

Conforme será colocado posteriormente, no caso brasileiro, existem obstáculos ao pleno funcionamento da sistemática dos IVA, os quais deverão ser superados pela reforma do sistema tributário.

IV.3 – Novos Paradigmas de Tributação Direta

Até os anos 80, o debate acerca da equidade e a progressividade dos sistemas tributários centrava-se na polarização entre tributação indireta. Os impostos diretos eram ditos progressivos, com sua progressividade associada ao número e ao valor das alíquotas legais ou nominais. Quanto mais diferenciada a estrutura, mais progressiva

seria a tributação. Em contrapartida, os impostos indiretos, eram declarados regressivos, dado que não discriminavam entre consumidores de alta ou baixa renda, onerando mais pesadamente aqueles indivíduos cujo consumo representasse maior proporção da renda.

No que diz respeito a ganhos de equidade na tributação dos rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, a efetividade das reformas tributárias americanas, ocorridas em 1981 e 1986, apontou para o equívoco de tais proposições. O primeiro movimento, ocorrido em 1981, dirigiu-se principalmente à tributação das pessoas jurídicas, revendo também, com o objetivo de simplificação, a tributação de pessoas físicas. No que concerne às pessoas jurídicas, optou-se por reduzir a tributação dos investimentos, através dos incentivos à depreciação acelerada. Foram previstas faixas de redução de impostos, de acordo com o tipo de investimento, estabelecendo-se tratamento tributário favorecido para os setores de construção civil, equipamentos e outras modalidades de investimentos. Mas, na verdade, a verdadeira reforma tributária americana revelou-se na nova concepção de progressividade, atrelada a uma nova estrutura de tributação da renda, com o número de alíquotas sendo reduzido de 14 para cinco, em 1987, e para três, em 1988 (15%, 28% e 33%), correspondendo a três intervalos de renda, definidos em lei. Acima do limite superior da última faixa, os indivíduos são novamente tributados em 28%, só que sobre a totalidade de sua renda, que não se beneficia, ao contrário dos estratos inferiores, do diferencial de tributação por faixa de renda e da alíquota de 15%. Famílias de baixa renda também foram beneficiadas pela elevação dos limites de isenção, a fim de evitar a “armadilha” da pobreza, pela qual um indivíduo pagava imposto de renda, o que causava queda de sua renda disponível abaixo do nível de pobreza, dando-lhe então direito a subsídios. Também foram eliminados ou restritos os benefícios relativos a despesas médicas, hipotecas, pagamentos de previdência

complementar, etc, que transformavam altas alíquotas nominais em alíquotas efetivas baixas, para as rendas médias e altas que se beneficiavam das deduções permitidas. Esse padrão se impôs, por seus ganhos de simplificação e de equidade, aos demais países desenvolvidos, quando da reformulação de sua tributação direta.

Mesmo com a nova estrutura de alíquotas, os níveis de carga tributária dos Estados Unidos mostraram-se estáveis durante a segunda metade da década de 80. Somente agora, na administração Clinton, voltou-se a falar da elevação de impostos e de alíquotas do imposto de renda. A noção de alíquota única (“flat tax”) para o imposto de renda parece também, por enquanto, derrotada, substituída pela experiência generalizada de alargamento ou maior abrangência das bases de tributação e pela redução dos benefícios tributários.

IV.4 – Seguridade Social: O Financiamento Misto

Ao longo deste século, podem ser constatadas duas concepções acerca da questão da proteção social nos países desenvolvidos. A primeira, inicialmente dominante, protegia os indivíduos em sua condição de assalariados do setor formal e contribuintes de um plano de seguro coletivo. No pós-guerra, passou-se também a proteger os indivíduos na sua qualidade de cidadãos, independente de ser assalariado ou contribuinte. Nesse processo, mesclaram-se os princípios de equidade (a cada um segundo sua contribuição) e da igualdade (a cada um segundo sua necessidade).

Com a importância crescente dessa segunda dimensão, de caráter redistributivo, surgiu a necessidade de alterar-se o padrão de financiamento vigente, até então baseado em contribuições sociais típicas, com os benefícios pagos relacionados ao valor das contribuições e usualmente baseados na folha de salários. Assim, foram adicionadas receitas provenientes de tributos arrecadados segundo a capacidade de pagamento dos contribuintes, sem qualquer vinculação com benefícios esperados. Normalmente, os gastos financiados com contribuições relacionam-se a benefícios de natureza individual, tais como pensões e aposentadorias e os tributos financiam os gastos de natureza coletiva e universal, como os serviços de saúde e educação, ou de caráter redistributivo. Essa prática transformou-se na recomendação, pela Organização Internacional do Trabalho (OIT), quanto à estratégia de financiamento da seguridade, justificando a natureza estruturalmente mista dos recursos e das concepções de proteção social, combinadas de forma harmoniosa até a entrada dos anos 80. (Dain, 1985)

Desde então, a redução da capacidade de cobertura dos sistemas de proteção trouxe consigo a visão de focalização ou seletividade na concessão dos benefícios, o que significou a imposição de maiores restrições ou condicionalidades no acesso aos programas financiados com a receita tributária.

Dentre as principais causas desse movimento, podem ser destacados aspectos como a natureza estrutural do desemprego, a terceirização e avanço do trabalho informal, além da alteração na composição etária da população, com elevação desfavorável da relação entre ativos (contribuintes) e inativos (beneficiários). Tudo isso implica na necessidade de revisão dos valores de contribuições - elevando-as - e dos benefícios - reduzindo-os

em valor e cobertura. Como consequência, tem-se a elevação da carga tributária, com ênfase nas contribuições sociais.

Apesar desses problemas recentes de insuficiência de recursos vis-a-vis a amplitude e os valores de cobertura dos sistemas de bem estar, no mundo desenvolvido, o espaço econômico e social é bastante homogêneo, garantindo a preservação da solidariedade social e tornando menos dramáticas as escolhas a serem feitas.

No Brasil, os problemas de financiamento desse sistema são muito mais graves, em decorrência da maior estreiteza das bases de arrecadação, obrigando o governo a diversificar as fontes de receita, apoiando-se em tributos sobre o faturamento, de grande produtividade fiscal e péssima técnica tributária, como poderá ser visto no decorrer deste trabalho.

V – A PEC 175-A DE 1995: ASPECTOS FUNDAMENTAIS

No segundo semestre de 1995, o governo federal enviou à Câmara dos Deputados, um projeto de Reforma Tributária, a Proposta de Emenda Constitucional nº 175-A, de 95. Após constituída Comissão Especial para análise do Projeto e depois de concluídas as discussões, o relator, Dep. Mussa Demes (PFL-PI), apresentou seu parecer. Porém, em meio às discussões sobre Reforma da Previdência, Reforma Administrativa, reeleição e o próprio processo eleitoral do ano de 1998, a questão esvaziou-se no âmbito do Congresso Nacional. No final do ano passado, o governo apresentou nova emenda constitucional a respeito da ordem tributária, que nos serve apenas de parâmetro, uma vez que, iniciada uma nova legislatura em fevereiro deste ano e neste início do segundo mandato do presidente Fernando Henrique Cardoso, o governo decidiu reapresentar o projeto original de 1995. Conforme colocado na introdução, o foco central do trabalho será o projeto original, incorporando-se, para análise, a idéia da proposição mais recente, que avança no sentido de uma reforma mais ousada, de se extinguir o IPI, ICMS, COFINS, CSLL e ISS.

Seguem abaixo os pontos principais da(s) proposta(s) governamentais:

- 1) Pressupostos Fundamentais :

- a) Manutenção da carga tributária global hoje existente;
- b) Manutenção da receita tributária atualmente disponível para cada nível de governo.

2) Principais modificações em relação ao atual sistema:

- a) Extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), do Imposto sobre Serviços (ISS) e da Contribuição Social do Salário-Educação e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- b) Instituição de um Imposto da Federação, sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços (novo ICMS), com características de Imposto sobre Valor Agregado, partilhado entre a União e os Estados, e entre estes e seus respectivos Municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União, arrecadado e fiscalizado pelos Estados.
- c) fica instituído o IMF (Imposto sobre Movimentação Financeira), em substituição à atual CPMF, que poderá ser abatido do Imposto de Renda a pagar;
- d) Instituição do Imposto Seletivo Federal, incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em lei complementar e sobre serviços de telecomunicações;

- e) Possibilidade de delegar aos Estados a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;
- f) Desoneração das exportações e dos bens de capitais, sobre os quais deixam de incidir tanto os tributos pagos em decorrência da circulação de bens e das prestações de serviços, quanto as contribuições cobradas com base na receita ou no faturamento;
- g) a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) é incorporada pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.
- h) Criação do IVV – Imposto sobre Vendas a Varejo, incidente sobre mercadorias (competência estadual) e sobre serviços (competência municipal), a uma alíquota única por Estado/Município incidente uniformemente sobre todos os produtos.
- i) Manutenção do Imposto de Renda, com alíquotas a serem ajustadas diante da fusão com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
- j) Criação de um órgão constituído de representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal para supervisionar e orientar a distribuição da receita do Imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços;
- k) Transição gradual, pelo prazo de doze anos, entre o Sistema Tributário atual e aquele introduzido pela Emenda proposta, a fim de possibilitar a realização de ajustes advindos de eventuais perdas de receita, bem como permitir, no caso do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, a migração para a sistemática de tributação das vendas no local de destino;
- l) Criação de um Fundo de Equalização constituído com recursos provenientes de parcela do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, destinado à compensação de eventuais quedas da receita

disponível da União, dos Estados e do Distrito Federal, bem assim como a estimular o incremento da eficiência da arrecadação das unidades federadas;

- m) Possibilidade de criação de mecanismos de compensação para os beneficiários de incentivos fiscais concedidos por prazo, certo que sejam extintos em função das mudanças propostas;
- n) Implementação do novo sistema somente quando aprovadas as leis que regulamentam o novo ICMS e o Imposto Seletivo.

VI – A PROPOSTA DO IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO - IVA

VI.1 – Aspectos Fundamentais e Comparações

O ponto principal da PEC 175-A de 1995 é a introdução do IVA que viria a ser resultante da fusão/extinção de pelo menos três impostos: IPI, ICMS e ISS, adotando-se o princípio de destino nas transações interestaduais, a desoneração das exportações (o que já ocorre com a Lei Kandir) e dos investimentos. A proposição também poderia abranger a substituição das contribuições sobre faturamento necessárias ao financiamento da seguridade da social, conforme o governo deixou mais explícito em sua segunda proposta de Reforma Tributária, exposta no final do ano passado.

Com a reforma de 1967, o Brasil adotava técnicas modernas de tributação para a época, passando a trabalhar com tributos sobre valor agregado, com a instituição do ICM e do IPI.

A Constituição de 1988 representou mais um avanço no que diz respeito à tributação sobre valor agregado com a criação do ICMS, a partir da ampliação da base do antigo ICM. Deu-se, certamente, um importante passo para a adoção de um IVA amplo como vem sendo discutido e, os rumos que o debate acerca da questão tributária

vêm tomando ultimamente avançam nesse mesmo sentido. A desoneração das exportações promovida pela Lei Kandir em 1996 reforçou a idéia de que o consumo deve ser o foco principal de tributação, e não a produção ou a exportação – principal fundamento da proposta do IVA. O efeito multiplicador da renda gerada na atividade exportadora é de fundamental importância para o crescimento econômico.

Outro fator importante a ser lembrado ao se propor a adoção do IVA é a desoneração dos investimentos, que pode ser feita através da concessão de crédito integral relativo ao imposto incidente sobre a aquisição de bens de capital. O retorno social dos investimentos em equipamentos, manifestados através de externalidades positivas por ele geradas, são calculados por De Long e Summers (1991) como algo em torno de 30% ao ano, muito acima do retorno privado, em média de 10% a 15%, justificando a desoneração dos mesmos.

A principal vantagem do sistema da tributação com incidência sobre o valor adicionado é que ele evita, ao menos em termos teóricos, a incidência em “cascata”, características dos antigos impostos sobre vendas, quando o imposto era cobrado de forma cumulativa tantas vezes quantas fossem as etapas de circulação de mercadoria.

O imposto tratado pela literatura como Imposto sobre o Valor Adicionado, e assim denominado no Brasil, Europa e demais países consiste em um imposto de estágios múltiplos, é incidente em todas as etapas do ciclo de produção e comercialização, deduzindo-se o imposto pago na etapa precedente para fins de apuração do imposto a ser recolhido em cada etapa do ciclo.

Principalmente a partir da década de 80, as recomendações para a ampliação da tributação sobre o consumo, sob o sistema de tributação do valor adicionado, ganharam espaço tanto na literatura como na implementação de políticas tributárias. Os países de Organização para a Cooperação e Desenvolvimento – OCDE, de maneira geral, aumentaram o peso da tributação pelo IVA na receita tributária na última década, transformando-o no principal imposto de seus sistemas tributários.

Dentre as características do IVA europeu, podem ser citadas:

- a) a incidência de forma ampla sobre toda a cadeia de produção e circulação;
- b) incidência de forma não-acumulativa;
- c) não-incidência sobre bens de capital – onera apenas o consumo – caracterizando-se como IVA-Consumo ;
- d) não tributação das exportações, caracterizando-se como um imposto cobrado segundo o princípio de destino nas relações internacionais;
- e) incidência seletiva em função da essencialidade dos bens.

No Brasil, para viabilizar a implementação de um imposto em estágios múltiplos, foi desenvolvido um complexo sistema baseado na não-cumulativa de cobrança do ICM/ICMS e IPI, através do método da subtração, isto é, paga-se o imposto mediante “compensação” dos créditos (referente ao imposto pago na etapa anterior) com o débito atual, de forma que o tributo incide tão somente sobre o valor adicionado em cada etapa de circulação da mercadoria, desde o produtor original até o consumidor final.

A tributação total sobre as vendas no mercado interno brasileiro não está distante dos valores observados para a Comunidade Econômica Européia – CEE. Porém, como a carga tributária global do Brasil é inferior à verificada na CEE, o peso da tributação sobre bens e serviços na composição da carga tributária global é muito superior no Brasil relativamente ao que se verifica para a média desses países europeus.

Considerando apenas os tributos sobre o valor adicionado, a receita gerada também não é muito distinta dos valores médios da CEE. Porém, no Brasil a tributação sobre bens e serviços é complementada por uma série de tributos sobre transações financeiras e vendas/faturamento em geral – FINSOCIAL/ CONFINS, IOF e a CPMF – com características de incidência “em cascata”, forma de tributação praticamente inexistente na CEE.

Embora verifique-se no Brasil, principalmente no período recente, uma participação crescente da tributação sobre o valor adicionado no sistema tributário, ainda existem vários outros tributos que oneram o consumo de mercadorias e serviços, com a tributação de insumos, produção, vendas serviços, transporte e comercialização, com evidentes efeitos cumulativos sobre os preços e sobre o poder aquisitivo dos consumidores, acarretando grandes entraves fiscais para uma maior eficiência econômica e maior competitividade dos produtos brasileiros nos mercados domésticos e internacional.

Dentre os tributos indiretos do sistema tributário brasileiro que oneram o consumo, destacam-se os seguintes: ICMS, IPI, ISS, Imposto de Importação, IOF, FINSOCIAL e PIS/ PASEP. Neste capítulo, será dado enfoque ao ICMS estadual, ao IPI federal e ao

ISS municipal, que representam os impostos indiretos de nosso sistema tributário, com função predominantemente fiscal e incidência sobre produção e circulação de mercadorias, e consistem no foco central da instituição de um novo e mais amplo Imposto sobre Valor Agregado.

VI.2 – Tributação Indireta : Tendências e Distorções

No atual Sistema Tributário, existe uma clara superposição de incidência entre o ICMS, IPI e ISS, gerando efeitos de cumulatividade de tributação sobre o consumo. O ICMS e o IPI representam impostos com incidência sobre o valor adicionado. Já o ISS é um imposto monofásico, incidente sobre o faturamento bruto, resultante do valor cobrado pela prestação de serviços e possibilitando a ocorrência de tributação cumulativa ao ser cobrado em etapas intermediárias da cadeia de produção. Assim, os produtos industrializados, por exemplo, são tributados simultaneamente pelo IPI e pelo ICMS. Os pontos de contato entre o ICMS e o ISS são também bastante frequentes, principalmente quando ocorre prestação de serviços intermediários que acabam sendo incluídos na base de cálculo do ICMS.

O Sistema tributário Brasileiro não vai de encontro à tendência internacional de adoção de um único IVA de competência do governo central/federal, adotando dois IVA, um de base ampla e de competência estadual (ICMS) e um federal, o IPI. Essa duplicidade dificulta uma administração tributária eficaz, principalmente no que diz respeito ao tributo estadual, devido à adoção de um princípio misto de origem-destino para a tributação das transações interestaduais, dificultando o controle da sonegação,

além de estimular a “guerra fiscal” entre os estados. Do ponto de vista das empresas, essa realidade também traduz-se em maiores custos, diante da necessidade de manutenção de sofisticados sistemas contábeis para fazer frente às eventuais fiscalizações.

A tributação de bens de capital também consiste em outra séria distorção do ICMS em relação às tendências internacionais e às recomendações da teoria das finanças públicas.

Porém, a maior distorção do sistema tributário brasileiro na área de tributação de bens e serviços encontra-se na existência de tributos sobre transações com características de incidência em cascata. Assim, torna-se praticamente impossível praticar a plena desoneração desses tributos para qualquer produto ou serviço que se pretendia isentar de tributação, como por exemplo as exportações. Por mais que haja uma desoneração do ponto de vista do ICMS, a incidência em “cascata” do ISS, por exemplo, certamente vai impactar no preço final do produto do produto/serviço de exportação, acarretando de perda de competitividade do mesmo no exterior. A crescente utilização desses tributos no Brasil vem sendo justificada pelo Fisco Federal como uma opção necessária ao financiamento dos gastos adicionais com a seguridade social e diante da deterioração das contas públicas como um todo. É importante observar que tais tributos permitem explorar bases de arrecadação que apresentam grande potencial em ambiente de inflação elevada, além de aumentarem a receita tributária federal disponível, uma vez que seu resultado não é objeto de partilha com estados e municípios.

A arrecadação dos tributos sobre o valor adicionado vem se concentrando em poucos bens e serviços, afastando o sistema brasileiro das tendências internacionais de tributação de consumo, que privilegia os impostos gerais, forma típica do IVA – Consumo.

Embora nossa carga tributária mostre-se baixa e estável em relação aos valores e à evolução mostrada pelos países da OCDE, a pouca dispersão dos impostos entre os mais diversos setores da economia, fazem com que os contribuintes tenham a percepção, que do ponto de vista geral é equivocada, de que nossa carga tributária é elevada, sendo ela, na realidade, pouco homogênea entre os contribuintes.

As reformulações necessárias para adequar nosso sistema tributário às tendências internacionais de tributação do consumo com a criação do IVA – Amplo em substituição a impostos atualmente existentes, são exatamente difíceis por exercerem implicações sobre a receita pública e sobre as relações inter-governamentais.

VI.3 – O Princípio de Destino e suas Possíveis Implicações: Avaliações sobre a Sistemática de Cobrança

Atualmente, a incidência do ICMS dá-se , na maioria dos casos, segundo o princípio da origem, incidindo e sendo arrecadada no Estado da federação de onde o bem transacionado é proveniente. Essa regra proporciona um ambiente propício as guerras fiscais entre os Estados, uma vez que, dado o princípio de origem, as autoridades tributárias estaduais tem a capacidade de promover incentivos através de

isenções parciais ou totais de tributos. Além disso, a adoção do princípio do destino eliminaria os efeitos da concentração da atividade produtiva sobre a distribuição das receitas estaduais, com o IVA passando a guardar uma estreita relação com o consumo realizado em cada estado e com o poder aquisitivo de sua população.

Assim, a adoção do princípio do destino nas transações interestaduais contribuirá para que o sistema tributário brasileiro entre em sintonia com a grande maioria dos países e para proporcionar uma maior harmonização das normas do sistema.

Conforme colocado na proposta do governo federal, o IVA, a exemplo de seus antecessores, será cobrado pelo método do valor adicionado e terá, para cada mercadoria ou serviço incluído em sua base (idêntica à do ICMS), duas alíquotas, uma estadual e outra federal, onde uma redução/aumento da alíquota estadual deverá ser acompanhada por um igual aumento/redução na alíquota federal, de forma que o total incidente permaneça inalterado.

Do ponto de vista da sistemática de cobrança, cada saída de mercadoria ou prestação de serviço de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal gerará dois débitos de imposto, um federal e outro estadual. Cada entrada de mercadoria ou aquisição de serviço dará direito a dois créditos de imposto, um contra a União e outro contra o Estado onde o produto é adquirido. Ao final de cada período de apuração (um mês, um ano, etc), o contribuinte fará o balanço dos débitos e créditos relativos à União e ao seu Estado e recolherá, se houver, os valores devidos. Caso se verifique saldo credor a favor do contribuinte, seja com a União ou o Estado, o crédito será

aproveitado na forma estabelecida por lei complementar, que preverá, inclusive, seu ressarcimento em dinheiro.

Sabe-se que as alíquotas estaduais do imposto serão fixadas por resolução do Senado Federal e as federais por lei ordinária e ambas serão uniformes, por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, e seletivas, em função da essencialidade dos bens. Nas operações interestaduais, tanto a parcela estadual como a federal do tributo serão cobradas integralmente no estado de origem da mercadoria; mas o texto da proposta autoriza o Senado Federal a adotar procedimentos que atribuam o produto da arrecadação da alíquota estadual, parcial ou totalmente, ao estado de localização do destinatário da mercadoria, para ajustar a distribuição da receita entre o Estado exportador e o importador.

De outro modo, o Senado poderá reduzir a alíquota estadual, ficando a alíquota federal automaticamente acrescida dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos. Nesse caso, a uniformidade de cada uma das alíquotas – estadual e federal – não prevalece, mas a soma das duas continua uniforme, sendo cada bem tributado com a mesma intensidade em todo o território nacional.

O procedimento descrito, na verdade, consiste em um procedimento relativamente simples para ajustar a distribuição da parcela estadual do imposto entre os estados, utilizando uma característica dos impostos sobre o valor adicionado – o efeito de recuperação – para resolver um dos principais problemas do ICMS atual (Varsano, 1995). Essa solução, buscada na Comunidade Européia desde a década de 60 só e

possível em virtude da natureza desse novo imposto: um ICMS partilhado pela União e os Estados.

O problema de tributação do comércio interestadual com o ICMS encontra-se no fato de que se o imposto fosse totalmente cobrado no Estado de destino da mercadoria, haveria uma brecha para a sonegação. Aconteceria o chamado “passeio da nota fiscal”: a mercadoria sairia como se fosse destinada a outra unidade da Federação, sem imposto, e seria entregue no próprio estado de origem para comercialização, iniciando uma cadeia de sonegações. Por outro lado, se o imposto fosse cobrado integralmente na origem, seria resolvido esse aspecto do problema de sonegação, mas a distribuição da receita entre os estados tornar-se-ia muito injusta, pois as unidades deficitárias no comércio interestadual são, em geral, as mais pobres.

Nesta sistemática, a distribuição da receita entre estados é menos injusta do que no caso de cobrança integral do imposto na origem. A brecha para a sonegação continua a existir, embora o ganho do sonegador, que depende da diferença entre a alíquota interna e interestadual, seja menor. Como exemplo, pode ser citado o caso de saídas com destino à Zona Franca de Manaus, onde as mercadorias não sofrem tributação, propiciando ganho máximo ao sonegador e sendo o local preferido para o passeio das notas fiscais.

A atual sistemática, que recai, em seus principais aspectos, no princípio de origem, também promove transferências indesejadas de recursos entre os entes subnacionais sempre que o imposto não incide sobre a operação seguinte à interestadual. Esse mecanismo pode ser entendido, tomando-se como exemplo as exportações de produtos

industrializados, que são isentos de ICMS. Supondo que o exportador adquira uma mercadoria em outro Estado, adicione-lhe algum valor e a revenda para o exterior. A Lei Kandir prevê que a saída para o exterior não sofre a incidência do imposto e o Estado de localização do exportador tem que conceder o crédito relativo à mercadoria que ele comprou. Quando o imposto cobrado nas transações interestaduais pertence, no todo ou em parte, ao Estado de origem, como atualmente ocorre, a unidade da federação que exporta para o exterior é penalizada, pois está concedendo o crédito de um tributo que ele não arrecadou, o que provoca uma injusta transferência de recursos seus para o estado produtor da mercadoria adquirida pelo exportador.

Logo, é importante que se desvincule o local de cobrança do imposto da destinação dada aos recursos que ele gera. O ideal seria cobrar o imposto na origem, para evitar sonegação, e atribuir a receita ao Estado de destino da mercadoria, para que não haja a transferência de recursos explicada e, também para beneficiar os Estados menos desenvolvidos. Existem diversos procedimentos já propostos que permitiriam fazer isto com o ICMS atual, como, por exemplo, a criação de um fundo para redistribuição da receita de operações interestaduais. Porém, todos eles são, do ponto de vista operacional, extremamente complexos e onerosos e, por isso, nunca foram colocados em prática.

Quando o contribuinte paga um imposto partilhado pela União e os Estados, a desvinculação pode ser feita usando-se o procedimento explicitado no texto da proposta de emenda do Poder Executivo, em que a União faz as vezes de intermediário entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. O procedimento permite a cobrança integral do imposto na origem e o rateio automático da receita, na proporção que se

desejar, entre os dois estados envolvidos na transação, sem qualquer despesa de administração para os governos federal e estadual e sem exigir obrigações acessórias dos contribuintes.

VII – COMO O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO AFETA A COMPETITIVIDADE : OS IMPOSTOS EM CASCATA

As contribuições sociais estão diretamente associadas à complexidade da atual estrutura tributária, em face de seu elevado número, além de ser ressaltada com frequência a natureza cumulativa das contribuições incidentes sobre o faturamento e/ou receita operacional bruta. No que diz respeito aquelas que recaem sobre a folha, destaca-se o peso que representam e seus efeitos negativos sobre o mercado de trabalho.

A vinculação das contribuições sociais ao financiamento dos gastos de natureza social está amplamente definida e amparada pela Constituição de 1988, no capítulo correspondente à seguridade social. As contribuições de caráter público representam a principal fonte de financiamento das ações sociais realizadas pelo Governo Federal, estando vinculadas a programas nas áreas de saúde, educação, previdência e assistência social, habitação, alimentação e apoio ao produtor agrícola. Fazem parte do universo de contribuições de caráter público: a contribuição de empregados para a seguridade social; a COFINS; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas; a contribuição para o PIS/PASEP; a contribuição para o FGTS; a contribuição para a seguridade social do servidor; a contribuição do salário educação; a contribuição sobre receitas de concursos e prognósticos; a cota da previdência; a contribuição para o ensino

fundamental; as contribuições para o ensino marítimo e aeroviário; a contribuição sindical e as contribuições rurais.

As contribuições sociais de caráter privado, que compõem uma fração restrita do universo das contribuições sociais, financiam atividades promovidas por instituições patronais (de caráter jurídico privado) ligadas aos setores industrial, comercial, de apoio às micro e pequenas empresas, etc. Incidem sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos empregados contratados e avulsos e não circulam pelo Orçamento da União, ao contrário das contribuições de caráter público, sendo diretamente repassadas pelo INSS. São elas as contribuições para o SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE, SENAR, SENAT.

Uma característica importante das contribuições sociais é a elevada concentração da sua receita por espécie de tributo e base de incidência. Considerando-se apenas cinco contribuições (COFINS, sobre o lucro das empresas, para o PIS-PASEP, para o FGTS e previdenciária de empregadores e trabalhadores), verifica-se que elas detiveram participação de 8,33% no PIB em 1992, enquanto o universo das contribuições atingiu 8,99%, representando, portanto, 93% da arrecadação contributiva do ano, patamar característico também para anos anteriores.

Embora a ampliação da base de financiamento da seguridade, com a extensão da incidência da contribuição dos empregadores – anteriormente restrita à folha de salários – ao faturamento e ao lucro, possa ter representado um dos principais benefícios trazidos pela nova Carta, restringindo a vulnerabilidade das receitas destinadas a essa

área às oscilações do ciclo econômico, os impactos de tais incidências estão sujeitos à críticas e restrições.

A COFINS e o PIS/PASEP, por exemplo, apesar da representatividade, têm, pela sua própria natureza, carga impositiva diferenciada por setores da atividade econômica. As empresas e setores horizontalizados, por exemplo, respondem por uma carga mais expressiva. São também penalizadas as empresas com menor relação lucro/faturamento, incluindo-se as intensivas em mão-de-obra do setor formal. Introduzem-se, assim, sérias distorções na formação de preços entre empresas de um mesmo setor e entre setores econômicos. Outro aspecto negativo a ser citado é o fato de não se levar em consideração o resultado das atividades das empresas. A contribuição, assim, onera da mesma forma empresas superavitárias ou deficitárias, contribuindo, neste último caso, para acelerar a descapitalização. Mais uma restrição a essa espécie de contribuição é a impossibilidade de resguardar completamente de sua incidência a produção destinada à exportação. Mesmo que haja disposição legal que promova isenção nesse sentido, a sua cobrança onera os bens exportáveis através da incidência sobre os intermediários utilizados no processo produtivo.

Afora considerações gerais, é importante frisar que a estimativa do ônus decorrente da aplicação de tributos que oneram de modo cumulativo todas as fases do processo de produção e circulação de mercadorias e serviços não é uma tarefa fácil. Em cada operação de compra e venda de matérias-primas, insumos e produtos, a alíquota do imposto incide sobre o valor total da transação efetuada, que inclui o próprio imposto pago anteriormente, promovendo aquilo que usualmente se conhece como a tributação em cascata. Por este motivo, impostos dessa natureza, conquanto tenham alíquotas

nominais reduzidas, encobrem alíquotas efetivas bastante elevadas, dependendo das características do processo produtivo e do produto tributado.

Podemos destacar quatro fatores para determinar o peso que essa espécie de tributo exerce sobre o preço final dos produtos postos à disposição do consumidor:

- a) o número de etapas decorridas, desde a aquisição da matéria-prima até a venda do produto ao consumidor final;
- b) o tempo decorrido nas várias fases do processo produtivo, até a entrega do produto ao consumidor;
- c) a alíquota aplicada;
- d) o valor adicionado em cada etapa do processo de produção, circulação e distribuição das mercadorias e serviços.

Se a alíquota desse imposto é uniforme, pode-se afirmar que o ônus tributário será mais elevado quando:

- a) for maior o número de etapas percorridas ao longo do ciclo de produção e comercialização dos produtos;
- b) forem maiores os intervalos de tempo decorridos entre cada etapa e a subsequente;
- c) for maior a agregação de valor nas primeiras etapas do ciclo produtivo.

O ônus tributário de um imposto cumulativo será maior quanto mais fragmentada for a produção e comercialização de um determinado produto. O tempo também exerce influência e é particularmente importante no “agrobusiness”, onde a duração do ciclo

produtivo submete-se a fatores climático e biológicos. Quanto maior for o tempo decorrido, maiores serão o custo financeiro e a possibilidade de desvalorização dos créditos tributários pela inflação. Quando a tributação ocorre em cascata, o efeito da cascata é maior quando a maior parte do produto final se concentra nas primeiras etapas do processo produtivo, uma vez que a cumulatividade se transmite nesses casos. Os fatores mencionados, tomados em conjunto, sugerem que, além de serem economicamente ineficientes, os tributos cumulativos são também regressivos, pois os produtos essenciais são os que em maior número apresentam cadeias produtivas mais extensas com índices menores de agregação de valor nas últimas etapas de comercialização. (Resende, 1999).

A cumulatividade da contribuição sobre a movimentação financeira obedece a uma regra semelhante aquela aplicada aos tributos que incidem sobre o faturamento. Eliminada a hipótese de que transações entre empresas sejam liquidadas em dinheiro, a cada operação de compra e venda corresponde duas movimentações: o débito na conta do comprador e o crédito na conta do vendedor. Assim, ao longo da cadeia produtiva, a aquisição de matérias-primas e insumos, bem como a comercialização dos produtos, é duplamente onerada pela alíquota aplicável aos débitos e créditos bancários. Com a alíquota da CPMF estipulada para os doze meses que se seguirão ao reinício de sua cobrança, o custo de cada etapa de produção é onerado em 0,76%. O peso da contribuição sobre a movimentação financeira com relação ao valor do produto final, tal como no caso das contribuições incidentes sobre o faturamento, dependerá do número de etapas percorridas até o momento da venda ao consumidor final, do valor agregado em cada uma dessas etapas e do tempo decorrido entre a aquisição das matérias-primas e a venda do produto acabado.

Em trabalho recentemente divulgado, Rezende (1999), deixando de lado a questão do tempo, pela dificuldade de simulação, faz um exercício de estimação da carga de impostos cumulativos como proporção do valor adicionado contido em um determinado produto, levando em consideração distintas hipóteses com respeito ao número de etapas percorridas até a venda ao consumidor final e índices de concentração do valor adicionado nas primeiras etapas do ciclo. O cálculo é feito mediante aplicação da alíquota conhecida ao valor total da operação, em cada etapa, de forma que o montante do imposto pago na etapa anterior integra a base de cálculo do imposto devido na etapa subsequente. A simulação utilizou duas hipóteses com respeito ao número de etapas combinadas com três situações no tocante à concentração do valor adicionado no início do processo produtivo. Um alto grau de concentração refere-se a uma situação na qual 70% do valor adicionado está contido na primeira etapa (hipótese de três etapas) ou nas duas primeiras (hipótese de cinco etapas). Considera-se médio o grau de concentração do valor adicionado quando 50% do seu total é encontrado na primeira etapa (três etapas) ou nas duas primeiras (cinco etapas). Quando apenas 25% do valor adicionado total é gerado na primeira etapa (três etapas) ou nas duas primeiras (cinco etapas), admite-se que o grau de concentração é baixo. As alíquotas aplicadas foram as atuais alíquotas da COFINS – 3% e da CPMF – 0,38%.

Tabela A – Estimativa da Carga Tributária de Tributos Cumulativos em Porcentagem do Valor Adicionado, segundo as hipóteses contempladas.

Número de Etapas do Ciclo	Grau de Concentração do Valor Adicionado no Início do Ciclo de Produção e Comercialização dos Produtos			
	ALTO		MÉDIO	BAIXO

TRÊS	12		10		7
CINCO	19		16		11

Fonte: Rezende (1999)

As simulações realizadas no quadro acima mostram que o efeito conjunto das alíquotas hoje aplicadas ao faturamento das empresas (COFINS e PIS) e sobre a movimentação financeira (CPMF) pode alcançar índices bastante elevados, dependendo do número de etapas do ciclo produtivo e do grau de concentração do valor agregado nas etapas iniciais desse ciclo.

Dependendo da situação, a soma das principais incidências cumulativas pode alcançar um índice equivalente ao da carga tributária do ICMS. Mesmo na hipótese mais otimista, a carga tributária desses tributos ficaria um pouco abaixo da metade da alíquota básica do ICMS, mostrando a magnitude do impacto desses tributos.

As contribuições incidentes sobre a folha de salários é um outro foco de cumulatividade, porém de difícil mensuração. Em todo o mundo, a folha de salários foi, e continua sendo na maioria dos países, utilizada como base principal de financiamento dos sistemas de previdência social. No Brasil, várias políticas de governo e de instituições patronais, sustentadas na crença de que os salários consistem em base contributiva de fácil arrecadação e controle, apoiaram-se em contribuições sobre a remuneração da mão-de-obra como fonte principal de financiamento. Conseqüentemente, os encargos tributários que oneram diretamente a massa salarial no Brasil atingem uma porcentagem extremamente elevada – 36% - quando comparada

com o padrão internacional e com os nossos vizinhos do Mercosul, onde a privatização da previdência social avançou rapidamente.

O aumento progressivo das incidências sobre a folha salarial, juntamente com as mudanças que vêm ocorrendo na estrutura produtiva e no mercado de trabalho, contribuiu para minar a própria base contributiva, pois, em relação ao início dos anos 80, a proporção da força de trabalho urbana que detém um emprego formal reduziu-se a apenas a metade. Embora a informalização das relações de trabalho sofra a influência de outros fatores, é certo que o aumento do custo da mão-de-obra para o empregador, decorrente da imposição de pesados encargos trabalhistas, tem um importante efeito de desestimular o não registro do trabalhador.

O impacto cumulativo das contribuições sobre os salários depende de quanto os trabalhadores se apropriam do valor adicionado em cada etapa do processo produtivo e da hipótese adotada com respeito a quem de fato arca com o ônus dessa espécie de tributo. Caso admita-se que o efeito de encargos que oneram o custo da mão-de-obra recai integralmente sobre o próprio trabalhador, na forma de salários menores, a empresa estaria sendo onerada apenas quando os encargos tributários elevarem o custo da mão-de-obra para patamares superiores aos determinados pelo mercado. Por outro lado, se prevalecer a prática mais costumeira de incorporar esses encargos aos custos de produção, repassando-se aos preços das mercadorias e serviços produzidos, eles teriam um efeito cascata similar ao dos demais tributos cumulativos acima considerados, embora de magnitude mais reduzida.

Em Resende (1999), o autor, ao adotando uma hipótese simplista, mostra ser possível apontar ordens de grandeza. Supondo-se que a participação da mão-de-obra no valor adicionado contido em um determinado produto seja de 30% ao longo de toda a sua cadeia produtiva, os encargos tributários de 36% sobre os salários corresponderiam a cerca de 10% do valor adicionado da mercadoria produzida, um índice certamente muito expressivo. Considerados os números contidos na Tabela A e a alíquota básica do ICMS, a soma dos principais tributos que oneram a produção e circulação de mercadorias e serviços (ICMS, COFINS, PIS, CPMF e contribuições sobre a folha) pode alcançar valores situados na faixa de 35% a 47% do valor adicionado ao longo do processo produtivo. Tal resultado revela a dificuldade de efetuar, de uma só vez, a substituição de todas as incidências tributárias no ciclo produtivo por um único imposto sobre o valor agregado, sem a garantia de que uma mudança dessa envergadura seja acompanhada da indispensável ampliação do universo de contribuintes, para que os atuais níveis de arrecadação sejam preservados com alíquotas equivalentes às praticadas internacionalmente.

Uma das principais conseqüências da cumulatividade é o dano que ela provoca na competitividade da produção nacional, primeiramente acarretando na perda de posição nos mercados interno e externo e, a médio e longo prazo, na impossibilidade de sobrevivência de importantes segmentos da indústria nacional.

Em um mercado globalizado, a escala dos empreendimentos é um fator cada vez mais decisivos para a competição e a fragmentação do processo produtivo é importante para a maximização da eficiência produtiva e a melhoria do resultado operacional. Na lógica do mercado global, a existência de tributos cumulativos constitui em uma séria

desvantagem, incentivando a verticalização da produção e não o melhor aproveitamento das vantagens locacionais.

O problema torna-se mais sério quando esses tributos coexistem com barreiras tributárias á livre circulação de mercadorias no território nacional, como ocorre com a atual sistemática de operações interestaduais pelo ICMS. A sustentação dessas barreiras induz á decisões ineficientes à quebra do princípio da solidariedade nacional. A tributação na origem, ou seja, no local onde o bem é produzido faz com que a aquisição de insumos e a distribuição de mercadorias sejam fortemente influenciados pelo planejamento tributário. Indústrias que agregam pouco valor na elaboração do produto final podem se beneficiar do deslocamento de suas plantas para regiões onde a alíquota do ICMS aplicada à aquisição de insumos em outros estados é mais baixa, principalmente quando o objetivo é incrementar as exportações, uma vez que essa decisão reduz o risco de acumulação de créditos que não podem ser integralmente aproveitados. O comércio atacadista dos bens mais fortemente tributados pelo ICMS concentra-se do outro lado da divisa do estado que constitui seus principais mercados, fornecedor e consumidor, para aproveitar a vantagem decorrente do diferencial de alíquotas nas compras e vendas interestaduais. A atividade agrícola e mineral também é prejudicada pela dificuldade que enfrenta para utilizar integralmente os créditos tributários relativos aos equipamentos e insumos adquiridos nos estados mais fortemente industrializados do país.

A liberdade de cada Estado para estabelecer sua própria legislação tributária e o princípio de tributação na origem termina por gerar o que se tem chamado de “guerra fiscal”, que, diante da competição entro es Estados, o diferencial entre as alíquotas

interestaduais aumenta, agravando os problemas relacionados à eficiência produtiva, além de acarretarem, na maioria das vezes, em problemas fiscais para as unidades federadas, agravando a já complicada situação das contas públicas no Brasil.

Com o avanço do MERCOSUL, o tratamento tributário diferenciado nas compras e vendas de mercadorias entre os estados brasileiros cria um forte incentivo ao fortalecimento das relações comerciais com os demais países do bloco. A não incidência de impostos internos nas fronteiras internacionais pode constituir em vantagem significativa em comparação com a alternativa de aquisição no mercado doméstico. A opção pela internacionalização da cadeia produtiva é reforçada pelo efeito da cumulatividade. Como insumos produzidos em outros países do MERCOSUL para posterior processamento em território brasileiro carregam uma carga de impostos bem mais baixa do que a suportada pelos nacionais, estimulando um crescimento artificial do comércio entre países do bloco, com visíveis prejuízos para a arrecadação interna.

As distorções tributárias apontadas geram dois efeitos perversos principais. Elas retiram poder de competição ao mesmo tempo em que fornecem incentivo à escolha de soluções economicamente menos eficientes com respeito à competitividade global das cadeias produtivas. Com certeza, quanto maior for a demora em corrigi-las, maior será a dificuldade para ajustar o padrão produtivo às exigências da economia global.

**VIII - SÍNTESE DO MODELO DE SIMULAÇÃO DA PROPOSTA DO
MINISTÉRIO DA FAZENDA/SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – PEC
175-A DE 1995.**

A finalidade do estudo realizado pelo Ministério da Fazenda e pela Secretaria da Receita Federal foi determinar as alíquotas do IVA, IVV e do Imposto Seletivo capazes de arrecadar o total atualmente gerado por:

ICMS+IPI+COFINS+PIS/PASEP

1) Metodologia Utilizada:

- a) a partir de informações relativas à arrecadação da União, Estados e Municípios, foi calculado o montante efetivamente gerado pelos impostos e contribuições que deverão ser extintos: cerca de R\$ 100 bilhões em 1996 – ano-base utilizado no modelo.
- b) Considerou-se que as alíquotas do IVA, IVV e Seletivo serão calculadas “por fora”;

- c) Partiu-se da premissa de que o IVA deverá corresponder a aproximadamente 50% da arrecadação total, o IVV por cerca de 33% e o ISS por 17%.

Neste trabalho, serão considerados os cenários 1, 2 e 3, que mais se aproximam dos pontos principais da reforma.

VIII.1 – Os Cenários Utilizados

CENÁRIO 1

- 1) IVA FEDERAL
- 2) IVV ESTADUAL
- 3) SELETIVO FEDERAL
- 4) ALÍQUOTA DO IVA DE 12%
- 5) ALÍQUOTA DO IVV DE 7%

PREMISSAS ESTABELIDAS:

1. Arrecadação do IVA+IVV+IS = Arrecadação do ICMS + ISS + PIS/PASEP + COFINS + IPI
2. Alíquotas médias consideradas: 17% para o ICMS e 4% para o ISS
3. Arrecadação estimada por novo tributo

Ano base: 1996

TRIBUTO	PERCENTUAL ESTABELECIDO	VALOR PREVISTO EM R\$ MILHÕES
IVA	50%	49809
IVV	33%	32874
SEL	17%	16935
TOTAL	100%	99618

Cenário1: Estimativa da Alíquota e da Base do IVA (valores de 1996 em R\$ milhões)

DISCRIMAÇÃO	FORMULAS	VALORES	INFORMAÇÃO
Arrecadação Atual do ICMS	A	55697	Dado
Alíquota Média (%)	B	17	Premissa
Base Estimada de Cálculo do ICMS	$C=A/B$	327629	Calculado
Arrecadação Atual do ISS	D	4330	Dado
Alíquota Média (%)	E	4	Premissa
Base Estimada de Cálculo do ISS	$F=D/E$	108250	Calculado
Base do ICMS + Base do ISS	$G=C+F$	435879	Calculado
Impostos Indiretos (PIS+COFINS+IPI)	H	38590	Dado
Imposto Seletivo	I	16935	Premissa
Base Estimada do IVA *	$J=G-H+I$	413224	Calculado
Arrecadação Estimada do IVA	K	49809	Premissa
ALÍQUOTA ESTIMADA DO IVA	$L=K/J$	12%	Calculado

* para o cálculo da base do IVA foram subtraídos os impostos indiretos, que já foram computados no cálculo da base do ICMS e ISS, e somou-se o Seletivo que faz parte do IVA

Cenário 1: Estimativa da Alíquota e da Base do IVV (valores de 1996 em R\$ milhões)

DISCRIMAÇÃO	FORMULA	VALORES	INFORMAÇÃO
ICMS+ISS+IPI+PIS/PASEP+COFINS	A	99618	Dado
Arrecadação Estimada do Seletivo	B	16935	Premissa
Arrecadação Estimada do IVA	C	49809	Premissa
Arrecadação Estimada do IVV	$D=A-B-C$	32874	Premissa
Base de Cálculo Estimada do IVA	G	413224	Calculado
Base de Cálculo Estimada do IVV *	$H=G+C$	463033	Calculado
ALÍQUOTA DO IVV	$K=D/H$	7,10%	Calculado

* a base de cálculo estimada do IVV é determinada, somando-se a base do IVA à própria arrecadação do IVA, pois o IVA integra a base do IVV.

OBSERVAÇÃO: A arrecadação estimada do IVV para cada estado é calculada da seguinte forma: (percentual da arrecadação do ICMS do estado em relação ao ICMS Brasil) x (arrecadação estimada do IVV Brasil);

CENÁRIO 2

- 1) IVA FEDERAL
- 2) IVV ESTADUAL SOBRE BENS
- 3) IVV MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS
- 4) SELETIVO FEDERAL
- 5) ALÍQUOTA DO IVA DE 13%
- 6) ALÍQUOTA DO IVV ESTADUAL DE 7% E MUNICIPAL DE 3%

PREMISSAS ESTABELECIDAS:

1. Modificação em relação ao cenário 1:
 - a) IVV Estado incidente sobre bens com alíquota máxima de 7%
 - b) IVV Município incidente sobre serviços com alíquota máxima de 3%
2. Com a nova premissa há uma nova definição das estimativas, levando-se em consideração o ano de 1996.

TRIBUTO	PERCENTUAL ESTABELECIDO	VALOR PREVISTO EM R\$ MILHÕES
IVA	54%	54319
IVV Municipal	4%	3764
IVV Estadual	25%	24600
SEL	17%	16935
TOTAL	100%	99618

Utilizando-se a mesma metodologia do Cenário 1, e mantendo-se as premissas relativas à fixação das estimativas dos novos tributos, tem-se a dados de 1996:

BASE ESTIMADA DO IVA (R\$ milhões)	413235
ALÍQUOTA IVA	13,14%
BASE ESTIMADA DO IVV Estadual (R\$ milhões)	351428
BASE ESTIMADA DO IVV Municipal (R\$ milhões)	116124
ARRECAÇÃO IVV Estadual	24600
ARRECAÇÃO IVV Municipal	3784

CENÁRIO 3

1. IVA FEDERAL
2. IVV ESTADUAL
3. SELETIVO FEDERAL, sobre combustíveis, fumo e bebidas
4. SELETIVO ESTADUAL, sobre veículos, telecomunicações e energia elétrica
5. ALÍQUOTA DO IVA DE 12%
6. ALÍQUOTA DO IVV DE 7%

OBS: Com o objetivo de se calcular a arrecadação estimada do Imposto Seletivo por setor, utilizou-se como base o percentual do faturamento de cada setor – obtido na Declaração do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas. Desta forma, multiplicando-se a arrecadação estimada global do Seletivo pelo peso de cada setor, chegou-se ao valor da arrecadação estimada por setor.

Arrecadação Estimada / Proposta para o novo cenário com dados de 1996:

Imposto	Arrecadação (R\$ milhões)	%	Competência
1. Imposto Seletivo	16935	17,00%	
1.1 Telecomunicações	1245	1,25%	Estado
1.2 Energia Elétrica	1420	1,43%	Estado
1.3 Combustíveis	4449	4,47%	União
1.4 Veículos	3527	3,54%	Estado
1.5 Fumo	2310	2,32%	União
1.6 Bebidas	3984	4,00%	União
2. IVA	50398	50,59%	União
3. IVV	32284	32,41%	Estado
TOTAL	99617	100.00%	

Utilizando-se a mesma metodologia do Cenário 1, e mantendo-se as premissas

BASE ESTIMADA DO IVA (R\$ milhões)	413235
ALÍQUOTA IVA	12,20%
BASE ESTIMADA DO IVV Estadual (R\$ milhões)	463633
ARRECAÇÃO IVV Estadual	32284
ALÍQUOTA DO IVV	6,96%

relativas à fixação das estimativas dos novos tributos, tem-se a dados de 1996:

VIII.2 – Cálculo das Transferências

Situação Atual das Transferências:

- I) Do total da arrecadação do IR e do IPI, descontando-se as parcelas do IR pertencentes aos estados e municípios, ocorre a seguinte distribuição:

21,5% para o FPE

22,5% para o FPM

3% programas de financiamento das Regiões Norte / Nordeste e Centro-Oeste.

- II) 10% do arrecadado do IPI são destinados aos estados e Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações dos produtos industrializados.

Cálculo das Novas Transferências / Estados:

1. RD1 = Receita Disponível Atual;
2. RD2 = Receita Disponível Após Reforma;
3. T1 = Valor das Transferências Atuais;
4. T2 = Valor das Transferências Após Reforma;
5. Premissa Básica: RD1 = RD2

Sabe-se que:

$$RD1 = 75\% \text{ ICMS} + T1$$

$$RD2 = IVV + T2$$

$$T2 = RD2 - IVV$$

Como RD1=RD2; T2=RD1 - IVV

VIII.3 – Críticas ao Modelo de Simulação

As simulações não explicam qual o método empregado no cálculo das alíquotas médias de 17% e 4%, do ICMS e do ISS, pelas quais foi dividido o montante arrecadado, por cada um desses impostos em 1996, a fim de que fosse encontrada a

respectiva base de cálculo. É importante atentar que falhas na aferição dessas alíquotas médias repercutem diretamente no cálculo das alíquotas necessárias do IVA e do IVV.

Além disso, as simulações não explicam porque os percentuais de 50%, 33% e 17% da arrecadação total dos tributos que serão extintos foram fixados como estimativa de receita do IVA, IVV e Seletivo, respectivamente.

Apesar de as críticas feitas às simulações serem válidas, usaremos o exercício realizado para fundamentar de forma mais aprofundada as interpretações a respeito da proposta do governo, conforme será visto na seção seguinte.

IX – CONCLUSÃO

A proposta colocada pelo governo federal encerra elementos que, certamente constituem em avanços rumo a um Sistema Tributário mais moderno e eficiente. Pode ser citada, primeiramente, a simplificação trazida pela instituição do IVA, em substituição ao ICMS, IPI e ISS – com pontos de contato freqüentes, ocasionando distorções no sistema - podendo se estender inclusive à COFINS e Contribuição sobre o Lucro Líquido e os conseqüentes impactos positivos da extinção desses impostos “em cascata” na competitividade da economia. A uniformidade das alíquotas interestaduais tanto no que concerne ao IVA (Imposto da União) quanto em relação ao IVV Estadual e Municipal, contribuirá para o fim da chamada “guerra fiscal” e a adoção da sistemática de cobrança através da qual o imposto passaria a ser cobrado na origem e arrecadado no destino contribuirá para a redução da sonegação e evasão fiscal.

Porém, mesmo apesar desses e de outros aspectos positivos da proposta oficial, cabe atentar para pontos polêmicos e incertos que, suscitam dúvidas e polêmicas, trazendo o risco de que se coloque o próprio processo de reformulação do Sistema Tributário em cheque.

O problema central da aplicação da proposta do governo localiza-se nas significativas perdas de receitas próprias dos Estados, diante da concentração da arrecadação em um imposto federal, o IVA. Conforme demonstrado nas Tabelas 9, 10 e 11, pode-se perceber que alguns estados chegam a perder mais de 50% da receita própria. Para que isso não venha a significar um verdadeiro retrocesso à descentralização promovida pela Constituição de 1988, faz-se necessário a máxima automatização das transferências, evitando que estas possam vir a ser usadas como “moeda” em disputas de poder e/ou espaço político. Essa perspectiva, com certeza, é um complicador político para que a reforma tributária se viabilize no Congresso Nacional. Passada a fase de discussões, os governadores e prefeitos, que exercem influência diretas nas bancadas, exigirão maiores esclarecimentos a respeito da distribuição do “bolo” tributário, sob pena de que a proposta venha a ser “engavetada”, como, infelizmente, há tempos vem acontecendo.

A não-federalização completa do Imposto Seletivo, proposta no cenário 3, pode servir como mecanismo de se atenuar as perdas de receita própria dos Estados, conforme demonstrado na simulação correspondente. (Tabelas 9,10 e 11).

A proposta, por sua vez, não se aprofunda no que diz respeito às perdas relativas dos municípios, e, são justamente essas entidades que vêm apresentando melhor capacidade de esforço e geração de receita própria nos últimos anos. Várias cidades, aproveitando-se de linhas de crédito do governo federal destinadas para tal fim, investiram significativamente na modernização de suas máquinas de arrecadação, com resultados extremamente positivos. Os dados relativos ao PMAT (Programa de Modernização das Administrações Tributárias), mostram que cidades como Cuiabá

(MT) e Curitiba (PR) aumentaram suas receitas próprias em quase 100% após a implementação do programa (Tabela 12).

Além disso, a constituição e operacionalização do Fundo Especial destinado a garantir o atual nível de receitas dos entes federados suscita dúvidas. Primeiramente, a proposta não coloca o período de vigência do fundo – informação necessária para que o Estado possa ter uma perspectiva e planejamento mais claro diante dos possíveis efeitos da reforma. Outra dúvida paira sobre, quando a receita destinada à cobertura do Fundo Especial exceder o montante necessário à manutenção da receita atual dos Estados e municípios, quais critérios serão utilizados para a partilha desse excedente. Da mesma forma que, se a receita da União e/ou a receita própria dos Estados ficar(em) aquém do previsto e a utilização dos índices atuais sobre o novo montante a ser transferido não for suficiente para cobrir as perdas de receita própria dos Estados e municípios, que recursos serão empregados para esse fim e que garantias serão concedidas aos governos sub-nacionais de que suas perdas serão efetivamente repostas. Também não sabe se, havendo aumento da arrecadação estimada da União, serão mantidos os mesmos índices, de modo que as transferências repassem o aumento proporcionalmente aos Estados.

Outro ponto de suma importância é o fato de que, a perspectiva concreta – conforme as próprias simulações apontam – de perda de receita própria e da indefinição a respeito do aumento ou não da contribuição para o Fundo Especial com o crescimento da arrecadação própria, possa desestimular a otimização tributária dos entes federados, com danos ao sistema tributário como um todo. Daí, colocar-se, mais uma vez a

necessidade de existirem regras mais claras a esse respeito, bem como, da máxima automatização das transferências.

A proposta de substituição do ICMS, principal fonte de receita dos Estados e municípios, por um imposto arrecadado na ponta do consumo, de grande número de estabelecimentos varejistas, o IVV, certamente trará problemas de fiscalização para os entes sub-nacionais, uma vez que a fiscalização na ponta do consumo será de difícil controle e não apresenta resultados seguros relativamente à efetivação da expectativa de receita gerada.

No caso do Estado de São Paulo, por exemplo, que representa 38% do total da receita do ICMS do país e detém cerca de 40% do PIB nacional, estima-se que o Estado perderia, dependendo do cenário analisado, perder mais de 50% de sua receita própria. O Estado terá que fiscalizar o IVV de cerca de 300 mil varejistas, enquanto, atualmente cerca de 1000 estabelecimentos são responsáveis pelo recolhimento de cerca de 90% do ICMS. Essa é uma das causas da perda de receita própria dos Estados diante dos cenários colocados.

A instituição do princípio de destino implicará em maiores ganhos relativos para Estados importadores (Tabelas 6 a 11), com as unidades federadas das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste apresentando ganhos de receita disponível em todos os cenários analisados. Tais regiões são tradicionalmente importadoras de produtos industrializados, de maior valor agregado, das regiões Sul e Sudeste, que apresentam perdas.

Como a idéia central da proposta do governo é atribuir aos municípios competência para tributar o consumo final de serviços, aos Estados o consumo final de bens e à União o consumo final de bens e serviços e tendo em vista que os serviços respondem por mais de 60% do consumo final, a distribuição da base tributária ficaria muito desequilibrada: 100% para a União, 40% para os Estados e 60% para os municípios. Uma possível alternativa para isso seria uma modificação da proposta no sentido de que todas as esferas de governo tributassem a mesma base, ou seja, o imposto incidiria sobre a totalidade do consumo de bens e serviços realizado em seu território. O fato de os bens e serviços serem tributados simultaneamente pela União (bens e serviços), Estados (bens) e municípios (serviços), torna necessário que as máquinas fazendárias atuem de forma cooperativa para que o sistema de créditos e débitos do IVA facilite a cobrança adequada e arrecadação do IVV estadual e municipal.

Outro ponto a ser destacado refere-se à extinção de contribuições como a COFINS e Contribuição sobre o Lucro Líquido, uma vez que , conforme mostrado no capítulo VII deste trabalho, embora as alíquotas desses tributos possam vir a ser relativamente baixas, a incidência “em cascata” faz com que tais impostos representem um percentual significativo da carga tributária total, exigindo que haja uma ampliação do número de contribuintes para que sejam mantidos os atuais níveis de arrecadação. É importante considerar que grande parte da receitas dessas contribuições está vinculada ao financiamento da Seguridade Social, cujas contas vêm se deteriorando significativamente no decorrer do tempo.

A proposta oficial também não apresenta maiores detalhes quanto à tributação da renda, a ser definida, de forma mais minuciosa, por Lei Complementar. Embora no capítulo IV deste trabalho, seja citado o exemplo das modificações na tributação da renda de pessoa física feitas nos Estados Unidos, cabe ressaltar que, no Brasil, diante de uma distribuição mais desigual da renda, a adoção de apenas duas alíquotas resultaria na tributação excessiva dos salários médios e altos, sem atingir, entretanto, os rendimentos mais altos. Diante disso, um raciocínio preliminar poderia sugerir a adoção de uma progressividade maior nas alíquotas.

Por fim, cabe colocar dois outros pontos que devem ser levados em consideração quando se trata do debate acerca da Reforma Tributária. Mesmo que o processo de modificações no sistema se desse da forma mais rápida possível, a própria proposta prevê um tempo de transição de 12 anos. As mudanças e seus eventuais efeitos positivos levariam ainda, portanto, um certo tempo a se refletirem na economia. Logo, não se pode contar com a Reforma Tributária como um meio de se resolver a crise financeira do setor público, que exige ações constantes e imediatas. Além disso, a evidência nos mostra que é essencial e viável investir na modernização dos mecanismos de arrecadação, mesmo com as deficiências do atual sistema tributário, como forma de avançarmos, no curto e médio prazo, rumo ao equilíbrio fiscal e ao aperfeiçoamento da capacidade de arrecadação do setor público.

A realidade nos mostra que o processo é longo, mas o tempo demandado é bastante curto e a situação atual exige que saibamos trabalhar com essa dicotomia.

X – BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José Roberto (*et all*). Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. In: www.bndes.gov.br, 1999.

AFONSO, José Roberto (*et all*). Reforma Tributária no plano constitucional: uma proposta para debate. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para Discussão 606, novembro de 1998.

ALMEIDA, Sandra e CAVALCANTI, Carlos Eduardo. As Contribuições Sociais e a Reforma Tributária. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 97-128.

CANTO, Gilberto Ulhôa. IVA federal e estadual, 1994, *mimeo*

DAIN, Sulamis. A experiência internacional e especificidade brasileira. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 21-41.

DAIN, Sulamis. Visões equivocadas de uma reforma prematura. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 43-74.

IBGE, Sistema de Contas Nacionais: Brasil. Rio de Janeiro, 1997, 2v.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 175-A DE 1995, Câmara dos Deputados, 1995, *mimeo*.

PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 175-A DE 1995, Modelo de Simulação, 1995, *mimeo*.

QUADROS, Waldemir Luís de. A tributação indireta no Brasil. In: RUI DE BRITTO AFONSO (org.). Reforma Tributária e Federação. São Paulo: FUNDAP/UNESP, 1995, pp. 21-41.

REZENDE, Fernando. A moderna tributação do Consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, 1994, v.2, pp. 355-401.

REZENDE, Fernando. Desenvolvimento industrial e expansão das exportações. In: XI Fórum Nacional, Painel III, maio de 1999, *mimeo*.

SAUNDERSM P.; KLAV, F. The role of public sector. Paris: OCDE, Special Issue, (4), OCDE Economic Studies.

SILVA, Jovino Cândido. Reforma Tributária: Uma análise sem paixão ideológica. São Paulo: R.Amaral & Associados, 1999.

SIMONSEN, Mário H. A tributação do consumo. In: ARY OSWALDO MATTOS FILHO (coord.). Reforma Fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos. São Paulo: DBA – Dórea Books and Art, v.2, 1994,pp. 355-401.

VARSAÑO, Ricardo (*et all*). Uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: BNDES, Texto para discussão 583, julho de 1998.

VARSAÑO, Ricardo. A tributação do comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão 382, setembro de 1995.

