

# Sistema tributário nacional: os descaminhos das últimas reformas

**Simone Vilela Ferreira Marquezini**

Mestre em Teoria Econômica – UNICAMP;  
Professora na graduação – UNINOVE.  
smarquezini@uol.com.br, São Paulo [Brasil]

Este artigo analisa como o sistema tributário chegou a sua formação atual, enfatizando a análise dos efeitos da natureza dos tributos sobre a eficiência econômica e a equidade social. Teoricamente, sistemas que adotam uma carga tributária com maior peso sobre a produção acabam por onerar indistintamente os consumidores, enquanto um peso tributário maior sobre a renda e propriedade pode gerar menor eficiência na alocação dos recursos produtivos. Por isso, o artigo procura definir o desenho tributário atual do país, no qual prevalecem impostos de valor adicionado e várias contribuições como forma de arrecadação de receita. Avaliam-se as propostas de reformas tributárias que foram ou estão sendo discutidas na sociedade e as perspectivas de mudanças reais em relação à desoneração da cadeia produtiva, à guerra fiscal e ao elevado grau de sonegação e planejamento tributário.

**Palavras-chave:** Impostos indiretos. Reformas. Sistema tributário.

## 1 Introdução

O sistema tributário de um país reflete como os agentes econômicos financiam os gastos do governo, e sua estrutura de arrecadação demonstra como a sociedade se preocupa com o bem-estar econômico e social de seus concidadãos. Nos últimos anos, em razão de uma predisposição internacional e de mudanças no âmbito da função do Estado na sociedade brasileira, surgiram várias propostas de alteração do sistema tributário nacional.

Um fator a ser analisado é se essa alteração terá capacidade de tornar o sistema tributário nacional mais eficiente do ponto de vista econômico e, principalmente, mais justo em relação à distribuição de renda. Outra questão importante para o debate consiste em avaliar se a carga tributária está sufocando a atividade produtiva e criando um ambiente favorável à informalidade e ao planejamento tributário excessivo. Em caso afirmativo, a concentração da renda, a informalização do mercado de trabalho e a perda da competitividade industrial são os problemas econômicos que mais impõem a revisão do sistema tributário.

A análise teórica indica que a natureza da tributação tem impactos diferenciados sobre a eficiência econômica e a capacidade do sistema em conquistar uma melhor distribuição de renda. Na primeira parte deste artigo, será realizada uma revisão teórica dos efeitos da tributação sobre o consumo, a renda e a propriedade dos indivíduos. Na seqüência, será demonstrado como o atual sistema tributário nacional foi sendo articulado desde a Reforma de 1964, passando pelas mudanças implementadas pela Constituição Federal (CF) de 1988, até a inclusão de novos tributos na década de 1990. Em seguida, será avaliado o que aconteceu com a tão almejada reforma tributária, desde as primeiras propostas dessa década até as ainda em tramitação no Congresso Nacional.

## 2 Revisão teórica dos efeitos tributários

De acordo com a teoria microeconômica, a eficiência econômica somente poderia ser atin-

gida por meio de um sistema tributário em que prevalecesse a uniformidade entre as alíquotas a serem aplicadas aos bens e serviços utilizados pela sociedade. Assim, a tributação não deturparia o processo de escolha dos consumidores nem a busca do retorno e do lucro por parte das empresas dispostas a investir neste ou naquele determinado produto.

A busca de um sistema mais justo e igualitário, principalmente em países de desenvolvimento tardio, tem sido estabelecer sistemas tributários que operam com alíquotas diferenciadas, de acordo com a essencialidade do produto e a diferenciação do nível de renda e propriedade. Nos manuais clássicos de economia, costuma-se classificar um sistema tributário como regressivo quando a tributação pesa com maior intensidade sobre aqueles que têm menor poder aquisitivo, enquanto um sistema progressivo ocorre quando a sociedade sanciona um peso maior de tributos àqueles que ganham mais ou apresentam maiores condições de consumo de bens de luxo.

Uma discussão paralela a esta – e até mais importante – seria a escolha, pela sociedade, entre a tributação sobre o consumo, a renda ou sobre o patrimônio e capital. Caso a opção da sociedade seja tributar bens de consumo, a eficiência econômica estará sendo privilegiada porque esses impostos, ditos indiretos, isentam a poupança, estimulam o investimento, permitem a acumulação do capital e, conseqüentemente, privilegiam o crescimento econômico (LIMA, 1999). O mesmo autor, porém, explica que as alíquotas uniformes, apesar de não interferirem na escolha do consumidor, geram um maior peso morto do imposto quanto maior for a elasticidade de demanda-preço do produto, ou seja, aqueles produtos mais sensíveis à alteração de preço, quando onerados pelo imposto, tendem a ficar fora da escolha do consumidor. Caso a sociedade opte por aplicar alíquotas menores a esses tipos de produtos, pode tornar o sistema regressivo por aumentar o peso tributário sobre os produtos essenciais (produtos de demanda-preço inelásticos), que têm maior participação no orçamento de famílias de baixa renda. Ao priorizar a carga tributária com impostos indiretos sobre o consumo de bens e serviços, o sistema tende a onerar igualmente indivíduos que têm níveis

diferentes de renda, prejudicando aqueles com menos rendimentos, para os quais o imposto terá maior participação percentual em seu orçamento. Tal situação se agrava porque esses impostos são facilmente repassados para o consumidor.

Com a ascensão de teorias econômicas que privilegiavam o livre mercado e a desoneração da renda, os países desenvolvidos passaram a adotar a tributação sobre o consumo como fonte de receita do Estado. Nessa direção, adotaram os impostos de valor agregado para privilegiar a eficiência econômica, assumindo como a melhor forma de arrecadação tributária não aquela que incide sobre a renda e a propriedade, mas a tributação sobre consumo. Mesmo assim, como se observa na Tabela 1, os impostos indiretos ainda participam bem menos da carga tributária nos países industrializados do que em países em desenvolvimento.

**Tabela 1: Indicadores tributários, por grupos de países (% da receita tributária total)**

Discriminação	Países industrializados	Oriente Médio	América Latina	Ásia	Brasil
Imposto de Renda	33	36	15	25,5	15,7
Pessoal	27	17	5	7,5	10,2
Empresas	6	19	10	18	5,5
Impostos indiretos	27,5	39,5	45,5	56	62,4
Valor adicionado	17	10,5	13,5	14	60,3
Seletivos	9	7	17	19	–
Importação e Exportação	1,5	22	15	23	2,1
Propriedade	2	3	2,5	3	1,9

Fonte: Lanzana (2001, p. 35).

A tributação direta sobre a renda e a propriedade apresenta maior eficácia quando se busca uma distribuição de renda mais igualitária. Além da facilidade de arrecadação, a diferenciação de alíquotas pode facilitar essa busca por parte da autoridade fiscal. Contudo, alíquotas muito elevadas podem provocar um efeito-substituição<sup>1</sup> entre lazer e trabalho, mais significativo do que um efeito-renda, pelo qual o

trabalhador estaria disposto a alocar mais horas de trabalho para obter a renda líquida semelhante àquela antes da tributação. A tributação sobre o capital pode ocorrer quando o fato gerador for a propriedade desse capital ou a renda com ele obtida. Esta forma de tributação direta é de fácil arrecadação, porém pode reduzir a eficiência econômica, na medida em que a alocação de recursos poderá ser alterada.

Faz-se necessário avaliar quais são os reais objetivos de um sistema tributário: a eficiência econômica, a distribuição de renda ou puramente a sustentabilidade do Estado nacional, como meio e fim.

### 3 Reforma tributária de 1964 e Constituição de 1988: fontes para o sistema tributário nacional

A reforma tributária elaborada em 1964, logo após o golpe militar, implantou os impostos denominados de valor adicionado, por meio da criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM, posteriormente Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços [ICMS]), e do Imposto Sobre Serviços (ISS). Até então o sistema tributário baseava-se em impostos do tipo cascata e a substituição pelos de valor agregado tinha o objetivo de utilizar a tributação como instrumento de política de desenvolvimento e redução de distorções, pois esta permitia a utilização de diferentes alíquotas e a concessão de isenções e incentivos fiscais às atividades específicas (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR, 2002).

Essa mudança demonstra a opção do governo da época por priorizar o estímulo ao desenvolvimento em detrimento da eficiência econômica. O que, a princípio, era um ato até compreensivo para um país em fase de desenvolvimento tornou-se fator de grandes distorções econômicas, alterando até mesmo a estrutura de preços relativos do país, com favorecimento das cadeias produtivas mais longas, como é o caso da indústria.

Essa reforma também redefiniu o espaço tributário entre as esferas do governo: à União coube o IPI, o Imposto de Renda (IR), os impostos de comércio exterior e o Imposto Territorial Rural (ITR); os estados ficaram com o ICM e os municípios com o ISS e o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Os fundos de transferências intergovernamentais foram estabelecidos com critérios de distribuição dos recursos advindos do IPI, do IR e do ICM, que privilegiavam os estados e municípios mais pobres. O governo criou também os fundos para-fiscais – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e Programa de Integração Social (PIS).

O processo de transição democrática, vivido no país nos anos 1980, e a abertura comercial e financeira, estabelecida durante os primeiros anos da década de 1990, evidenciaram uma necessidade imperiosa de o país se reestruturar e de fazer, efetivamente, as mudanças no sistema. O legado da dívida pública, da inflação e do mau gerenciamento do setor público acabou mitigando os efeitos positivos da descentralização da cunha fiscal realizada pela CF de 1988, que induziu maior autonomia dos estados e municípios na definição legislativa dos tributos.

Houve consenso sobre a configuração do modelo ser um obstáculo para o crescimento econômico do país, tanto pela sobrecarga aos contribuintes quanto pela própria redefinição e reestruturação do papel do Estado.

As reformas liberais exigiam que o modelo de Estado brasileiro, financiador e produtor de bens e serviços, principalmente de infraestrutura e bens públicos, se transformasse em um Estado mais enxuto com a função prioritária de regulação. Contudo, a deterioração macroeconômica e os ajustes necessários à manutenção da estabilidade monetária determinaram que a participação da carga tributária brasileira na riqueza do país tivesse um aumento expressivo, mensurado pelo Produto Interno Bruto (PIB) (Gráfico 1).

Nesse período, foram criados tributos, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), destinada à saúde pública e mantida por dez anos como parte do eterno ajuste

fiscal, e a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE).



**Gráfico 1: Progressão bienal da carga tributária em % do PIB**

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2007).

A análise da estrutura tributária a partir da natureza dos tributos indica um grau elevado de participação dos impostos indiretos em detrimento dos impostos diretos (IR, IPTU, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis [ITBI]), como se verifica na Tabela 2. Os impostos sobre produção e importação representaram 68% da receita tributária de 2000. Entre os principais impostos indiretos (ICMS, IPI e ISS), verifica-se que houve um decréscimo na receita auferida com o IPI, cuja participação se reduziu a 6,71%, e um ligeiro aumento da participação do ICMS. O aumento na arrecadação de impostos indiretos se justifica pelo crescimento da participação das contribuições. Enquanto as contribuições referentes ao PIS mantiveram-se estáveis no período, a receita da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) dobrou em termos de valores, elevando sua participação na receita tributária do período avaliado.

Os impostos indiretos são aqueles que recaem sobre a produção e seus custos podem ser transferidos para os consumidores, criando um grau razoável de “regressividade” ao sistema, uma vez que onera, por exemplo, bens essenciais com alíquotas uniformes para todos os níveis de renda da sociedade. Apesar de esses impostos obedecerem ao princípio de não-cumulatividade, por seguirem a regra do imposto sobre valor

**Tabela 2: Receita tributária – impostos sobre produtos, renda e propriedade (milhões de reais/%)**

	1998		1999		2000	
	Total*	Participação**	Total*	Participação**	Total*	Participação**
Receita tributária	194.657	100	224.077	100	261.879	100
Impostos sobre a produção e a importação	128.396	65,96	153.716	68,6	178.826	68,29
IPI	15.796	8,11	15.881	7,09	17.565	6,71
ICMS	60.503	31,08	67.038	29,92	82.275	31,42
Imposto sobre importação	6.520	3,35	7.806	3,48	8.430	3,22
ISS	5.496	2,82	6.081	2,71	5.923	2,26
IOF	3.522	1,81	4.842	2,16	3.091	1,18
Contribuição do salário-educação	2.382	1,22	2.323	1,04	2.730	1,04
COFINS	17.748	9,12	30.797	13,74	38.634	14,75
PIS	7.074	3,63	9.453	4,22	9.434	3,6
Outros impostos indiretos	9.355	4,81	9.494	4,24	10.745	4,1
Impostos sobre a renda e a propriedade	66.261	34,04	70.361	31,4	83.053	31,71
IPTU	4.272	2,19	4.305	1,92	4.519	1,73
IPVA	4.404	2,26	4.368	1,95	5.297	2,02
IRPF	20.576	10,57	22.745	10,15	22.574	8,62
IRPJ	20.804	10,69	22.725	10,14	26.048	9,95
Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)	6.525	3,35	6.736	3,01	8.636	3,3
Outros impostos diretos	9.681	4,97	9.482	4,23	15.980	6,1

Obs.: \* em milhões de reais; \*\* em porcentagem (%).

Fonte: Brasil (2003a).

agregado, a complexidade de sua arrecadação, principalmente no que se refere às inúmeras alíquotas diferenciadas entre os estados (no caso do ICMS), provoca não só a guerra fiscal, mas também o planejamento tributário e a sonegação por parte dos contribuintes. Ao incorporar novos fatos geradores como transportes, energia elétrica, combustíveis e telecomunicações, o ICM passa a ser ICMS. Este imposto é cobrado de acordo com o valor<sup>2</sup> que se agrega durante a circulação da mercadoria e apresenta uma elevada participação no total arrecadado no país.

Com a CF de 1988, a determinação de suas alíquotas, de débitos/créditos e isenções passou a ser definida pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A despeito desta tentativa de harmonizar a disputa de competitividade tributária entre os estados, o ICMS vem sendo utilizado como a principal arma da famosa guerra fiscal entre estados. A complexidade das regras que regem o ICMS se justifica pelo fato de haver 27 diferentes

legislações estaduais. Uma dessas regras que contribuem para o acirramento da guerra fiscal diz respeito às diferentes alíquotas interestaduais. O ICMS adota o princípio de quase-destino nas operações que destinam mercadorias dos estados das regiões Sudeste e Sul para as demais regiões (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), com uma alíquota interestadual de 7%, enquanto nas operações de destino contrário prevalece a alíquota interestadual de 12% e princípio de quase-origem.

No caso do IPI, imposto sobre o valor agregado que atinge produtos industrializados, as alíquotas se diferenciam em mais de 200, de acordo com a essencialidade do produto. Apesar de não gerar a mencionada guerra fiscal entre estados, por se tratar de um imposto válido para toda a federação, sua complexidade decorre da criação de diferentes alíquotas e isenções, também de acordo com a essencialidade do produto. Tal forma de tributar permite a discriminação irrestrita entre setores e produtos com

o intuito de promover o desenvolvimento industrial, mas pode distorcer ainda mais a eficiência econômica, pois altera os preços relativos, o critério de escolha por parte do consumidor e de investimentos na produção.

Por ser um imposto municipal, o ISS tem sido amplamente utilizado na guerra fiscal, pois a cada município compete sua arrecadação ou isenção. A diferenciação entre as alíquotas pode definir a viabilidade econômica de uma empresa de serviços: em municípios menores, cobra-se 0,2% de ISS e em municípios maiores, como São Paulo, este imposto é 5%.

Os impostos sobre a importação obedecem às alíquotas definidas na Tarifa Externa Comum (TEC), a qual tenta uniformizar, entre os integrantes do Mercosul, as alíquotas dos produtos importados.

Agregam-se também à base tributária da União, relativamente aos tributos sobre o consumo, o IOF, a COFINS e o PIS. Estes tributos, cobrados sobre a receita ou faturamento, acabavam por onerar o custo final dos produtos gerados em cadeias longas de produção, por incidirem em cascata. O regime cumulativo no qual operavam a COFINS e o PIS introduzia graves distorções sobre a eficiência econômica. Segundo o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2003b), uma alíquota nominal de 3% do PIS podia transformar-se em uma tributação real de mais 10% em setores com cadeias produtivas mais longas. Essa distorção propiciava a integração vertical das atividades produtivas em detrimento da aquisição de bens e serviços de outras empresas que poderiam ser mais eficientes, mas resultaria em uma carga tributária mais elevada.

Para Varsanno (2003), um tributo cumulativo sobre faturamento com alíquota uniforme gera cargas efetivas diferentes sobre cada um dos bens produzidos, dado o número de transações realizadas ao longo da cadeia produtiva. O não-conhecimento efetivo sobre qual seria o montante do imposto cumulativo no preço impede que as condições de competição sejam satisfatórias e que possam ser compensadas por devoluções ou créditos de imposto. A intervenção do governo distorce as tomadas de decisão dos produtores em relação aos investimentos em setores com inci-

dência maior desse tributo, reduzindo a eficiência econômica. Um exemplo dessa distorção: apenas recentemente os produtos importados passaram a pagar o PIS e a COFINS.

O atual desenho tributário incentiva a informalização do mercado de trabalho, já que os impostos e as contribuições sobre a folha de pagamento aumentam o custo relativo da contratação de trabalhadores formais. Os principais impostos que recaem sobre a mão-de-obra são a contribuição previdenciária para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o FGTS, Contribuição para o Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos (CPSS) e contribuição para o salário-educação. De acordo com o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2003a), o total arrecadado sobre a folha de salários representa 23% da arrecadação tributária do país. Neste cenário, para cada empregado que recebe salário mínimo, a cunha fiscal (a diferença entre o que o empregador paga e o montante efetivamente recebido pelo empregado) representa 25% do custo total do emprego. Os resultados dessa carga são a maior rotatividade da força de trabalho e a conseqüente piora no processo de aprendizado. O crescimento da rotatividade e da informalidade no mercado de trabalho acaba por determinar uma redução problemática na base de arrecadação das contribuições previdenciárias, o que contribui para o risco de um colapso no sistema previdenciário do país no futuro.

Com o incremento de novas contribuições e, principalmente, o aumento em suas alíquotas, os impostos indiretos aumentaram significativamente, diminuindo participação dos impostos diretos. A distorção se torna ainda maior quando se considera o que é tributado sobre a mão-de-obra, que também contribui para onerar o produto que chega ao consumidor nacional e cria um cenário pouco competitivo para os produtos exportados.

De modo geral é essa carga tributária assentada em um excessivo número de impostos sobre o consumo que acaba por tornar obsoleto o sistema tributário atual, pois ela contribui para a distorção do emprego eficiente de recursos. Além disso, a diferenciação das alíquotas determina privilégios a determinados setores, aumentando ainda mais o grau de ineficiência econômica.

### 3 **Análise das atuais propostas de reforma tributária**

Um sistema tributário ideal deveria conter os seguintes pré-requisitos para alcançar, da maneira mais harmônica possível, a eficiência econômica e equidade social:

- Respeito à capacidade contributiva dos cidadãos;
- Facilidade de pagamento pelo contribuinte;
- Eficiência econômica;
- Estímulo ao desenvolvimento;
- Baixo custo do sistema arrecadador.

Em razão do perfil nacional do sistema tributário apresentado, faz-se necessária uma reforma tributária que realmente transforme o sistema regressivo atual em um sistema mais justo e que onere menos a sociedade. Sabendo que a dívida pública brasileira aumentou sua participação de 33% do PIB, em 1996, para 51,7%, em 2004, e que o governo cumpre uma agenda de ajuste fiscal para atingir as metas de superávit primário acordadas com o Fundo Monetário Internacional (FMI), acoplado a essa configuração a sempre caótica situação fiscal da maioria dos estados e municípios brasileiros, fica a dúvida se algum dia haverá margem de manobra econômica e política para uma agenda real de reforma do sistema tributário.

Analisando os artigos de Varsanno (2003) e Lima (1999) sobre a recente história do sistema tributário nacional, conclui-se que a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 175/1995, que poderia melhorar o desenho tributário do país, foi “descartada” pelo governo federal, devido ao ajuste fiscal que se fazia na época para manter a estabilidade monetária recém-implantada com o Real. Lima (1999) resumiu as principais propostas da PEC nº 175/1995 em:

- Substituição do IPI, de competência federal, por um ICMS federal;
- Regulamentação do ICMS estadual e do ICMS federal, por lei complementar;
- Uniformização das alíquotas de ICMS estadual, por produto, em todo o território

nacional, que passam a ser estabelecidas pelo Senado Federal;

- Fixação de alíquotas mínimas do ISS, por lei complementar;
- Extinção das isenções do IPI, exceto para a Zona Franca de Manaus, que continuarão até 2013;
- Desoneração do ICMS de todas as exportações, inclusive dos produtos primários e semi-elaborados;
- Criação de um imposto sobre valor adicionado (IVA) como contribuição para o PIS e COFINS.

O ponto mais importante desta proposta seria a harmonização do federalismo fiscal, pois as primeiras propostas regulamentariam os impostos indiretos por legislação federal, com o intuito de acabar com a guerra fiscal. A articulação desses impostos pela União poderia tornar mais transparente a arrecadação para os contribuintes e menos onerosa para o fisco. No entanto, o principal ganho dessa emenda seria proporcionar maior transparência nas regras de arrecadação por meio da unificação da legislação do ICMS e da criação do IVA, para substituir as contribuições que incidem em cascata (COFINS e PIS). O fim das isenções relativas ao IPI estimularia a alocação dos recursos por parte das empresas e dos investidores, por tornar o sistema bem mais simples, o que forlaleceria a eficiência econômica e lhe traria mais transparência.

Um sistema tributário mais equânime em relação à distribuição de renda, de acordo com o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2003a) do governo Lula, poderia ser alcançado por meio de um aumento progressivo dos impostos indiretos, reduzindo sua incidência relativa sobre a população de baixa renda, com menor tributação da cesta básica. Por sua vez, a maior inserção do trabalhador no mercado formal poderia ser obtida com a redução progressiva das contribuições que incidem sobre a folha de pagamento das empresas.

Com a Proposta de Emenda Constitucional da Reforma Previdenciária, em 2003, o Poder Executivo enviou também ao Congresso a PEC nº 41/2003 para uma ampla reforma do Sistema

Tributário Nacional. Nela, as duas linhas de combate do governo seriam: a redução da complexidade do ICMS, tido como principal fato gerador da guerra fiscal entre os Estados, e a alteração dos impostos cumulativos, como a COFINS e o PIS. Sem dúvida, a proposta elaborada pelo governo teria grande alcance no âmbito da desoneração das atividades produtivas do país, caso tivesse sido aprovada em sua íntegra. Em função da ordem política, as propostas referentes às mudanças do ICMS, que poderiam arrefecer a guerra fiscal, foram transpostas para uma nova PEC nº 228/2004 e, posteriormente, subdivididas na PEC nº 255/2004, que está para ser votada no Congresso. A partir da análise das PECs, referendada em Nascimento (2003), as principais propostas da PEC nº 41/2003 podem ser resumidas em:

#### 4.1 Propostas transferidas para a PEC nº 228/2004:

- regulamentação do imposto incidente sobre as grandes fortunas, equiparando-o aos demais impostos;
- transferência do ITR, de competência federal, para a competência dos Estados e do Distrito Federal;
- determinação da progressividade para o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCD), de competência estadual;
- desoneração das exportações, assegurando o aproveitamento ou a manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados, situação até então regulamentada pela Lei Kandir;
- progressividade e alíquotas diferenciadas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), em função da localização ou uso do imóvel;
- inserção do inciso IV no artigo 195 da CF, tornando permanente a contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF, para custeio da seguridade social;
- a criação do § 12 do artigo 195 da CF que possibilitará a substituição, total ou

parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, não-cumulativa.

#### 4.2 propostas relativas ao ICMS transpostas para a PEC nº 255/2004:

- uniformização das legislações do ICMS, com regulação por normas de caráter nacional;
- uniformização das alíquotas do ICMS, que serão no máximo cinco. O estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota será prerrogativa do Senado Federal, cabendo ao Confaz definir a que bens ou serviços elas serão aplicadas;
- aplicação da menor alíquota de ICMS para as operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade, definida em lei complementar;
- para ampliar a eficiência administrativa e a arrecadação, propõe-se a cobrança do ICMS nos Estados de origem, cabendo-lhes o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual, não compreendido, em sua base de cálculo, o IPI;
- nas operações com energia elétrica, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, será aplicada a alíquota interna e o imposto devido caberá ao Estado de localização do destinatário;
- vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, visando à eliminação da chamada “guerra fiscal” entre os estados.

No âmbito da política comercial, a PEC nº 41/2003, aprovada como Emenda Constitucional nº 42, determinou a substituição da Lei Kandir por norma constitucional que tornou mais ampla a isenção do ICMS para produtos exportados, passando a incluir também os semi-elaborados. A compensação das perdas fiscais pelos estados será realizada pela transferência de recursos da União. Outro item também já sancionado pelos poderes legislativos foi a transformação da CPMF de provisória em contribuição permanente para

a seguridade social, perpetuando, desse modo, mais um tipo de tributo de fácil transmissão para o consumidor e, principalmente, um tributo que encarece ainda mais o custo do dinheiro no país.

Apesar de circunscrita ao debate do Congresso, a alteração dos impostos cumulativos para não-cumulativos tem sido executada pelos governos por meio de medidas provisórias. O PIS foi transformado em um imposto não-cumulativo pela Medida Provisória 66, de 29/8/2002, e com ela a alíquota foi majorada para 1,65%. Ao se tornar não-cumulativa, a alíquota do COFINS subiu de 3% para 7,6%, para preservar a arrecadação do tributo. O que se tem até o momento é uma tentativa do governo de justificar o aumento da arrecadação do PIS e da COFINS como um efeito passageiro, já que, num primeiro momento, os contribuintes não conhecem as possibilidades de reduzir o pagamento dessa nova forma de contribuição, ou seja, os agentes econômicos ainda não foram eficientes na elaboração de um planejamento tributário específico para tais contribuições.

As propostas referentes aos impostos patrimoniais foram transpostas para a PEC nº 228/2004, que ainda não foi promulgada. Esse “descaso” com impostos que poderiam ser utilizados para um tratamento socialmente mais justo, em um país cuja disparidade de renda é absurda, demonstra que a Reforma Tributária não foi nem está sendo capaz de efetivar um sistema tributário progressivo, isto é, que onere aqueles que possuem mais renda e maior poder aquisitivo.

A principal alteração dessas Propostas de Emenda Constitucional será, quando promulgada a PEC nº 255/2004, o novo arcabouço tributário com o ICMS unificado. A unificação das regras básicas desse imposto permitirá maior transparência na arrecadação e, portanto, uma simplificação para os contribuintes. Mas o ganho principal seria a redução da guerra fiscal entre os Estados. A busca de um ICMS que favoreça as classes sociais menos abastadas pode ser percebida com a simplificação do tributo para pequenas empresas e pelo tratamento diferenciado (alíquotas menores) para os gêneros alimentícios de primeira necessidade, energia elétrica de baixo consumo, medicamentos de uso humano, entre outros.

A não-adoção de um imposto único sobre o consumo em um único imposto federalizado e a permanência das inúmeras contribuições indicam o total descaso do governo no que se refere a metas tanto de eficiência econômica quanto de melhor distribuição de renda.

## 5 Considerações finais

Seguindo a tendência mundial, o sistema tributário adotado pelo Brasil optou, claramente, pela tributação indireta. Porém, tentou desastrosamente torná-la mais equânime com a implantação de várias alíquotas e isenções de toda sorte. Ao longo dos anos, foram sendo criados impostos e contribuições de caráter cumulativo, tais como os recém-transformados em não-cumulativos PIS e COFINS, e os remanescentes IOF e CPMF.

A adoção desse sistema – que privilegia os impostos indiretos – tende a prejudicar o consumidor de baixa renda, que acaba pagando a mesma alíquota de um imposto que, para ser eficiente, tem de ser uniforme em um mesmo produto. Mesmo com a redução das alíquotas do ICMS para os produtos tidos como essenciais, o sistema acaba subsidiando, indiretamente, aqueles que poderiam pagar mais impostos.

Caso a Reforma Tributária referente ao ICMS seja realmente promulgada, os ganhos da sociedade serão poucos, em termos de redução da carga tributária sobre o consumo, mas sua vantagem será tornar o sistema mais transparente e, espera-se, menos suscetível à sonegação fiscal. Nesse sentido, essa reforma tende a ser mais produtiva na busca da eficiência econômica, pois impedirá também a utilização desse imposto como fonte de favorecimento fiscal entre os estados, tornando a competição entre eles dependente de vantagens comparativas e competitivas para a atração de investimentos. Com isso, investimentos em infra-estrutura e educação passarão a ser os principais fatores atrativos, e os estados deverão organizar-se para atender a esses quesitos.

Ao fim desta análise, ficam evidentes duas questões: a equidade social no país poderá ser alcançada simplesmente com a redução da excessiva carga tributária, que impede qualquer

atividade produtiva de deslanchar totalmente. Por outro lado, no caso específico do Brasil, a eficiência econômica só poderá ser conquistada com menos impostos indiretos – que recaem sobre a produção e, portanto, sobre o consumo –, por meio da redução das alíquotas e utilização de regras simplificadas na aplicação do imposto. Além disso, a redução das alíquotas das contribuições econômicas e sociais teria papel fundamental para a eficiência e promoção da atividade econômica como fonte de maior distribuição de renda.

### The misleading route of the last Brazilian tax system reforms

This article is intended to analyze how the Brazilian tax system reached its present form by remarking the effects of the tax nature over both the economic efficiency and the social equity. Theoretically, systems which inflict at higher rates over the production are used to burdening the consumers in an indistinct way. On the other hand, if income and propriety are charged over, it can result in less efficiency of the productive resource position. Indeed, this article is aimed to clear up Brazil's landscape, in which added-value taxes and several social contributions prevail, as a way for income collection. Brazilian society is evaluating some proposals for reforming its tax system, the outlook for real changes with the productive chain de-burdening, the "fiscal war", and the high level of concealment together with a tributary planning.

**Key words:** Indirect duties. Reforms. Tax system.

### Notas

- 1 No modelo clássico, a oferta de trabalho depende da escolha entre lazer (não-remunerado) e trabalho (maior renda e, conseqüentemente, maior nível de consumo). Com imposto sobre a renda, o trabalhador poderá reduzir as horas de trabalho.
- 2 Um esclarecimento sobre cálculo do ICMS encontra-se em Souza (2004).

### Referências

- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Política econômica e reformas estruturais*. Brasília, DF, abr. 2003a. mimeo. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 fev. 2005.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Impactos da mudança do regime de tributação da COFINS*. Brasília, DF, 4 dez. 2003b. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 fev. 2005.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Progressão bienal da carga tributária, [200?]*. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 14 fev. 2005.
- LANZANA, A. E. T. *Economia brasileira: fundamentos e atualidade*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LIMA, E. C. P. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. *Texto para Discussão*, Brasília, DF, n. 666, ago. 1999.
- NASCIMENTO, E. R. *Reforma tributária: características da proposta de emenda à Constituição nº 41, de 2003*.
- PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL PEC nº 41/2003. Brasília, DF: 24 set. 2003. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2004.
- PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL PEC nº 255/2004. Brasília, DF: 19 maio 2004. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2004.
- SOUZA, F. S. de. Gestão tributária do ICMS. *Revista Gerenciais*, São Paulo, v. 3, p. 35-44, out. 2004.
- VARSANO, R. Financiamento do regime geral de Previdência Social no contexto do processo de reforma tributária em curso. *Texto para Discussão*, Rio de Janeiro, n. 959, jun. 2003.
- VASCONCELLOS, M. A. S. de; GREMAUD, P. A.; TONETO JÚNIOR, R. *Economia brasileira contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1.

Recebido em: 14 fev. 2005 / Aprovado em: 8 mar. 2005

#### Para referenciar este texto:

MARQUEZINI, S. V. F. Sistema tributário nacional: os descaminhos das últimas reformas. *Revista Gerenciais*, São Paulo, v. 4, p. 35-44, 2005.