

JOSÉ SÉRGIO KOHUT

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DOS FATORES QUE
IMPEDIRAM SUA REALIZAÇÃO APÓS O PLANO REAL**

**Monografia apresentada como requisito
parcial à conclusão do Curso de
Graduação em Ciências Econômicas da
Universidade Federal do Paraná.**

Professor: Luiz Vamberto Santana.

CURITIBA

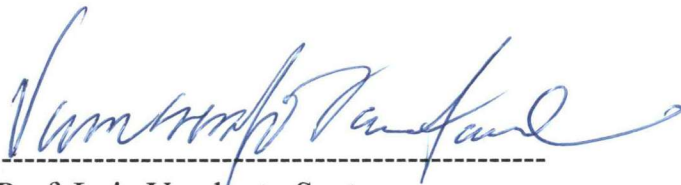
2005

TERMO DE APROVAÇÃO

JOSÉ SÉRGIO KOHUT

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DOS FATORES QUE IMPEDIRAM SUA
REALIZAÇÃO APÓS O PLANO REAL**

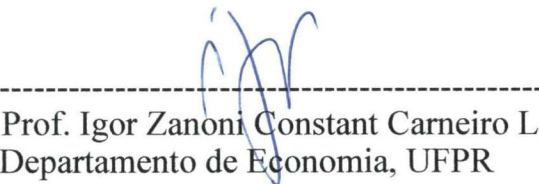
Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas da Universidade Federal do Paraná, pela Banca Examinadora formada pelo professores:



Orientador: Prof. Luiz Vamberto Santana
Departamento de Economia, UFPR



Prof.ª Dayani Cris de Aquino
Departamento de Economia, UFPR



Prof. Igor Zanoni Constant Carneiro Leão
Departamento de Economia, UFPR

Curitiba, 01 de dezembro de 2005

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	IV
LISTA DE SIGLAS	V
RESUMO	VI
1 INTRODUÇÃO	1
2 REFERENCIAL TEÓRICO	2
2.1 PRINCÍPIOS NECESSÁRIOS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EFICIENTE ...	2
3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	7
3.1 RESUMO DAS PRINCIPAIS REFORMAS ANTES DE 1988.....	7
3.2 REFORMA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E AS PROPOSTAS POSTERIORES	10
3.2.1 Proposta de Emenda Constitucional 041/03.....	17
3.2.2 Proposta de Emenda Constitucional N.º 228/04.....	20
4 FEDERALISMO	25
4.1 HARMONIZAÇÃO DE IMPOSTOS X CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA	26
4.2 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	27
4.3 FEDERALISMO FISCAL DENTRO DAS REFORMAS	29
5 POLÍTICA DE AJUSTE FISCAL DE 1998	31
5.1 AJUSTE FISCAL X REFORMA TRIBUTÁRIA	32
6 CONCLUSÃO	34
7 REFERÊNCIAS	36

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA DO BRASIL ENTRE 1947-2002 (EM % DO PIB).....	9
TABELA 2 - DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO BRASIL ENTRE AS ESFERAS DE GOVERNO NAS CONSTITUIÇÕES DE 1967 E 1988....	13
TABELA 3 - COMPETÊNCIA DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS EM RELAÇÃO AS ESFERAS DE GOVERNO EM 2000.....	15
TABELA 4 - TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS E PARTILHAS DE RECEITAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	15

LISTA DE SIGLAS

CIDE	- Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DRU	- Desvinculação das Receitas da União
FPE	- Fundo de Participação dos Estados
FPM	- Fundo de Participação dos Municípios
FSE	- Fundo Social de Emergência
ICM	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	- Imposto de Exportação
II	- Imposto de Importação
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
IPMF	- Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	- Imposto de Renda
ISS	- Imposto sobre Serviços
ITBI	- Imposto sobre Transmissão Inter Vivos
ITR	- Imposto Territorial Rural
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
PIS	- Programa de Integração Social

RESUMO

Após a implantação do Plano Real em 1994, que conseguiu uma certa estabilidade econômica para o país, as atenções se voltaram para uma antiga aspiração do povo brasileiro que seria uma ampla Reforma Tributária que transformasse o sistema então existente em algo moderno, eficiente e justo seguindo os princípios clássicos que ditam conceitos para se atingir estes objetivos. Mas o que se viu foram as propostas consideradas eficientes, esbarraram em um confuso jogo de interesses por parte das esferas governamentais e dos parlamentares. O presente trabalho tem como objetivo apresentar dois fatores que se destacaram como negativos para a aprovação das propostas elaboradas, são eles: o Federalismo Fiscal do Brasil, com suas peculiaridades e debilidades; e a Política de Ajuste Fiscal adotada pelo governo em 1998 que busca metas para obtenção de Superávit Primário.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Federalismo Fiscal do Brasil; Política de Ajuste Fiscal.

ABSTRACT: After implantation of the Real Plan in 1994, that it obtained a certain economic stability for the country, the attention be come back toward one old aspiracao of the Brazilian people who would be the ample Reformation Would tax just that it transformed our current modern system into something, efficient and following the classic principies that dictate concepts to reach these objectives. But what if it saw was the proposals, that considered efficient, they stop dead in a confused game of interests on the part of the governmental spheres and of them parliamentarians. The present work has as objective to present two factors that if had detached as negative for aprovacao of the elaborated proposals, be they: The Fiscal Federalism of Brazil, with its peculiarities and debility; e the Politics de Fiscal Adjustment adopted by the government in 1998 that it searchs goals for obtencao of Superavit Primary. Word-key: The Reformation Would tax; Fiscal federalism of Brazil; Politics de Fiscal Adjustment.

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, tem crescido o debate em torno da necessidade de uma ampla Reforma Tributária no Brasil. Apesar dos esforços da Constituição de 1988, o Congresso Nacional não conseguiu realizar as mudanças necessárias para que o país tivesse um sistema tributário que cumprisse com os seus objetivos de financiamento dos gastos do setor público e ao mesmo tempo não interferisse no desenvolvimento produtivo da nação. Embora o país tenha vivenciado uma estabilidade financeira à partir do Plano Real em relação a períodos interiores, o governo não conseguiu finalizar uma reforma satisfatória a nível tributário, tanto que para fechar suas contas recorreu a diversas emendas constitucionais e leis provisórias que oneraram ainda mais o setor produtivo e tornaram o sistema tributário mais complicado e com brechas para sonegação fiscal.

O presente trabalho têm como objetivo analisar como o Federalismo Fiscal do Brasil, com suas peculiaridades, e a Política de Ajuste Fiscal de 1998, que têm como meta a obtenção de um Superávit Primário para pagamento de juros da dívida pública, influenciaram na não realização da Reforma Tributária no Brasil após o Plano Real. E ainda identificar como esses problemas não foram harmonizados dentro das principais propostas apresentadas na última década.

No capítulo dois, como referencial teórico será utilizado a teoria clássica que mostra os princípios necessários para um sistema tributário eficiente e as atribuições econômicas do governo. O capítulo três trará um resumo das principais reformas tributárias do governo brasileiro das últimas décadas. O capítulo quatro mostrará o Federalismo Fiscal em suas três esferas no Brasil e uma análise de qual seu papel nas principais propostas apresentadas. No capítulo cinco será feito um relato sobre a política de ajuste fiscal adotada pelo Brasil em 1998, e qual a sua influência no sistema tributário brasileiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo traz os Princípios Necessários de Um Sistema Tributário Eficiente e as atribuições econômicas do governo norteado pela Teoria Clássica.

2.1 PRINCÍPIOS NECESSÁRIOS DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EFICIENTE

O sistema tributário, enquanto um dos meios pelo qual o estado recebe, administra e repassa as receitas recebidas pela sociedade, tem sido norteado por uma série de princípios, essencialmente, o da neutralidade e o da equidade.

Os princípios de finanças públicas, formulados inicialmente pelos economistas clássicos, pressupunham uma situação prévia de distribuição de renda e propriedade. Tal situação, aliada pelas poucas funções que o Estado deveria ter, não poderia ser alterada pela tributação.

Em A Riqueza das Nações , SMITH (1996) enumera cinco características que os sistemas tributários deveriam respeitar.

- 1) Princípio da Equidade- refere-se à capacidade distributiva dos cidadãos. Assim, os que têm maior condição de pagar devem arcar com mais, enquanto que deve haver um tratamento igual para aqueles que se encontram na mesma situação econômica.
- 2) Estabelecimento de regras para a fixação de impostos. Tal característica tem o objetivo de proteger os contribuintes contra arbitrariedades do Estado ou de seus representantes na coleta dos impostos.
- 3) Facilidade para os contribuintes. Por esta característica, os contribuintes teriam disponíveis os recursos para cumprirem seus compromissos. Um imposto sobre a renda do trabalho, por exemplo, deverá ser cobrado junto com o recebimento do salário e não em período anterior. Tal regra tem sido muito utilizada pelas administrações tributárias.
- 4) Baixo custo do sistema arrecadador. Smith ponderou que os tributos não

devem ter altos dispêndios na arrecadação, bem como não devem submeter os contribuintes a fiscalizações desnecessárias que impliquem perda de tempo. Tal característica, vale ressaltar, tem sido amplamente defendida por tributaristas, em propostas de reforma tributária.

- 5) Eficiência econômica. Segundo Smith, a atividade econômica não deveria ser afetada negativamente pela tributação, devendo, assim, evitar impostos que desestimulem o trabalho.

Considera-se aqui que a tributação é, essencialmente, um pacto entre o governo e a sociedade. A sociedade compreende a necessidade da existência de um governo, e para tanto, ele deverá ser financiado. Este acordo deverá definir o quanto deverá ser pago, quem arcará com os recursos e como se arrecadará tal montante. Do outro lado (que não se refere à tributação propriamente dita, mas sim o lado fiscal - da despesa), estaria a responsabilidade do Estado em gerir da maneira mais eficiente tais recursos, no sentido de atender às demandas sociais e econômicas para os quais ele foi incumbido.

Ainda, como conceitua RIANI (2002, p. 104), "a tributação é um instrumento através do qual as pessoas tentam obter recursos coletivamente para satisfazer as necessidades da sociedade".

Dos princípios fiscais e de administração tributária supra citados, 4 deles foram destacados na *Justificativa de Proposta para Reforma Tributária* do, Ministério da Fazenda (1998). Através deste documento, o governo caracterizou o que este espera de um bom sistema tributário.

A primeira característica diz respeito à eficiência econômica. A alocação eficiente de recursos não poderá ser definida pelo sistema tributário. Assim, a tributação não deverá ser utilizada para direcionar indivíduos ou empresas a determinar o local de suas atividades, em função de benefícios fiscais ali oferecidos, por exemplo.

A segunda característica, segundo o documento, é uma das maiores

aspirações para o sistema tributário brasileiro. Trata-se da simplicidade. É, por certo, difícil definir um sistema tributário eficiente sem que haja certa complexidade, porém, quanto mais simples for o sistema, mais simples será todo o processo administrativo que o acompanha, menor serão os custos de sua manutenção, e maior será a eficiência na arrecadação.

A terceira característica é a flexibilidade, no sentido de que o sistema deve se adaptar com certa facilidade a mudanças conjunturais na economia. A rigidez do sistema implicaria em problemas contínuos, cada vez que houvesse um novo desafio econômico a ser superado. Um sistema flexível permite ajustar o sistema ao ambiente econômico, a fim de não haver acúmulo de defeitos a serem corrigidos em uma reforma mais radical.

Também é desejável que haja responsabilidade política por parte dos que formulam leis tanto para arrecadação como também nos gastos destes recursos, ou seja, os contribuintes devem ter clareza quanto ao que estão pagando, qual o objetivo e finalidade dos recursos que desembolsam, a fim de exigirem do Estado uma resposta às necessidades da sociedade.

É necessário destacar, ainda, que além destas quatro características clássicas, o contexto de globalização exige dos países que seu mecanismo tributário esteja alinhado aos sistemas internacionais, a fim de evitar perdas significativas, principalmente no comércio mundial (fluxo de importações e exportações). Segundo consta do documento sobre a *Justificativa de Proposta da Reforma Tributária* do Ministério da Fazenda (1998), "... a harmonização tributária torna-se, então, o processo mediante o qual os governos dos países afetados por essas distorções acordarão sobre a estrutura e o nível de coerção de seus sistemas tributários, minimizando os efeitos da tributação sobre as decisões de consumo e produção, independentemente de localização geográfica e nacionalidade."

O argumento de que deve haver harmonização tributária com os outros sistemas internacionais também foi defendido por REZENDE (2001, p. 349). Para ele,

em busca da integração na formação de blocos econômicos, a harmonização é uma exigência, não havendo, portanto, compatibilidade na existência de territórios fiscais diferentes dentro de um país.

Também se espera de um bom sistema tributário que ele seja justo. Por justiça, entenda-se a aceitação, pela maioria, do pacto tributário acordado.

RIANI (2002, p. 104) considera difícil conceituar justiça, e afirma que " ... na tentativa de aproximar o sistema dentro daquilo que possa ser considerado mais justo, a análise da aplicação tributária baseia-se no princípio dos benefícios e no princípio da habilidade de pagamento."

Partindo-se do Critério de Eficiência de Pareto, segundo REZENDE (2001, p. 159), considera-se que uma dada alocação de recursos na economia é eficiente quando é impossível modificá-la de forma a melhorar o nível de bem estar de um indivíduo sem piorar a situação de um outro qualquer, ou seja, partindo-se de um ponto distante do ótimo, é possível se aproximar dele movendo-se em uma direção tal que todos estejam melhor do que no ponto inicial. A definição deste ponto de ótimo implica em não poder se mover além porque a melhora de algum indivíduo resultará em prejuízo para outros.

E, utilizando a classificação de MUSGRAVE¹, citado por REZENDE (2001, p. 18), para as atribuições econômicas do governo, pode-se traçar um paralelo com a situação tributária no Brasil.

Segundo o autor o governo deve:

- 1) Promover ajustamentos na alocação de recursos.
- 2) Promover ajustamento na distribuição de renda.
- 3) Manter a estabilidade econômica.

Dessa forma espera-se que um sistema tributário possa obter receita suficiente para financiar os serviços públicos; taxar cada indivíduo de acordo com sua

¹ MUSGRAVE, R.A. **The theory of public finance**. New York: McGraw-Hill, 1959.

habilidade para pagamento, espera-se que os tributos sejam universais, os impostos sem distinção a indivíduos em situações similares e que os tributos sejam escolhidos de forma a minimizar sua interferência no sistema de mercado, a fim de não torná-lo menos eficiente.

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Este capítulo traz o resumo das principais reformas das últimas décadas e esta dividido em duas partes: a primeira traz o resumo das principais reformas antes de 1988; a segunda traz as reformas após a Constituição de 1988 e as propostas posteriores.

3.1 RESUMO DAS PRINCIPAIS REFORMAS ANTES DE 1988

Segundo VARSANO (1996, p. 3) a Constituição de 1934 e diversas leis desta época promoveram importantes alterações na estrutura tributária do país que até então era baseada nos impostos externos. Buscava-se com isso uma estrutura de tributos voltada aos impostos internos sobre produtos. Houveram mudanças importantes também na esfera estadual e municipal, os estados foram dotados de competência privativa para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos como: Imposto de Licenças; imposto predial e territorial urbanos; etc.

Em 1946 o imposto de consumo e o imposto de renda representavam 67% da receita tributária da União. Desta forma o Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial. A Constituição de 1946 trouxe poucas mudanças no sistema tributário brasileiro com a instituição de dois novos impostos municipais e o imposto de indústrias e profissões que pertencia aos estados, mas já era em parte arrecadado pelos municípios. Os municípios também começaram a participar da arrecadação do IR (com 10%) e com 30% do excesso sobre a arrecadação estadual.

Entre 1964 e 1966 um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado, tendo como temas centrais as medidas que contribuíssem de imediato para

a reabilitação das finanças federais mas também atendessem de forma mais urgente as perspectivas de alívio tributário dos setores empresariais. O Imposto de Renda sofreu revisões que resultaram em um crescimento de sua arrecadação, e o Imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Além de bem sucedida com o objetivo de melhorar rapidamente as finanças federais, a reforma da década de 60 teve méritos ao tentar eliminar os impostos cumulativos, adotando então o imposto sobre valor adicionado, e criar pela primeira vez no Brasil um Sistema Tributário de fato (VARSAÑO, 1996, p. 9). Outro aspecto que marcou a década foi a centralização dos impostos que fossem primordiais nos instrumentos de política econômica. A reforma previa, no entanto, que os estados e municípios tivessem recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento através principalmente da arrecadação do ICM e de transferências intergovernamentais. A centralização fiscal ficou mais evidente quando após promulgação da Constituição de 1967 os Estados sofreram limitações ao seu poder de tributar e em 1968 no auge do autoritarismo, as transferências foram restringidas, a autonomia dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo.

No início da década de 70 ficava evidente que os incentivos fiscais que, por um lado ajudavam a sustentar uma carga tributária acima dos 25% do PIB (tabela 1), por outro lado também corroía a receita. O governo federal então cria o PIS (contribuição para o Programa de Integração Social) para melhorar suas receitas, o que marca o ressurgimento da cumulatividade da tributação do país. Ainda devido ao elevado número de incentivos fiscais, em 1975 o sistema tributário nacional estava enfraquecido em sua capacidade de arrecadar e deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas de crescimento.

TABELA 1 - CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA DO BRASIL ENTRE 1947-2002
(EM % DO PIB)

ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA	ANO	CARGA
1947	13,8	1961	16,4	1975	25,2	1989	24,1
1948	14,0	1962	15,8	1976	25,1	1990	28,6
1949	14,4	1963	16,1	1977	25,6	1991	25,2
1950	14,4	1964	17,0	1978	25,7	1992	25,0
1951	15,7	1965	19,0	1979	24,7	1993	25,8
1952	15,4	1966	20,9	1980	24,5	1994	29,8
1953	15,2	1967	20,5	1981	25,3	1995	29,4
1954	15,8	1968	23,3	1982	26,3	1996	29,1
1955	15,0	1969	24,9	1983	27,0	1997	29,6
1956	16,4	1970	26,0	1984	24,3	1998	29,6
1957	16,7	1971	25,3	1985	24,1	1999	31,6
1958	18,7	1972	26,0	1986	26,2	2000	32,7
1959	17,9	1973	25,0	1987	23,8	2001	34,1
1960	17,4	1974	25,1	1988	22,4	2002	35,6

Fonte: BNDES/ Secretaria para Assuntos Fiscais

Em 1974, devido as suas más características quanto à eqüidade, foram realizados ajustes do IR (Imposto de Renda) com o intuito de diminuir a regressividade da tributação. Os estados e municípios iniciam uma reação ao baixo grau de autonomia, o que gerou a Emenda Constitucional N.º 5/75 que eleva os percentuais de destinação de recursos ao FPE (Fundo de Participação dos Estados) e ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios) a partir de 1976 (VARSAÑO, 1996, p. 11).

Até 1983, através de inúmeras alterações na legislação e pela proibição de novos incentivos fiscais e eliminação de alguns já existentes, foi possível manter a carga tributária oscilando entre 24,7% e 27% do PIB (tabela 1), mas as tentativas legais de promover a desconcentração de recursos através das Emendas Constitucionais N.º 5/75 e a N.º 17/80 não surtiram efeito. Estas emendas aumentaram os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) destinados aos Fundos de Participação dos estados e municípios que de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1983. Os anos 80 caracterizaram-se por forte crise fiscal da União, o que forçou uma política de manutenção de receitas, feita

através de alterações em alíquotas ou em mecanismos de indexação tributária.

De acordo com VARSANO (1996, p. 12) embora o esforço legislativo tenha comprometido a qualidade da tributação, inclusive criando mais um tributo cumulativo, o Finsocial (Contribuição para o Fundo de Financiamento Social), a preservação do seu nível foi muito importante para que num longo período de estagnação da economia e de inflação crescente, o Estado brasileiro não atingisse condição ainda mais precária que a observada. A partir de 1984 observa-se um forte processo de desconcentração dos recursos, consequência em parte da Emenda Constitucional N.º 23/83, que elevou os percentuais do FPE (Fundo de Participação dos Estados) e do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) para 12,5 e 13,5% respectivamente e para 14 e 16% de 1985 em diante, e fechou as brechas legais que permitiam a União reduzir as bases sobre as quais incidiam os percentuais destas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária. Mas não foi apenas o montante das transferências que provocou a desconcentração, ela foi resultado também da perda do poder arrecadador da União, fenômeno que não se reproduziu ao nível estadual e municipal. Assim, a participação da União no total da receita tributária disponível teve uma queda de quase 10 pontos percentuais entre 1983 e 1988. Foi neste ambiente que se deu início em 1986 ao processo de elaboração da Constituição de 1988.

3.2 REFORMA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E AS PROPOSTAS POSTERIORES

Segundo VARSANO (1996, p. 12) o sistema tributário criado na Constituição de 1988 teve caráter eminentemente político e foi centrado na bandeira da descentralização fiscal, onde buscou-se garantir os níveis de receitas da União e aumentar as receitas dos estados e municípios através do aumento das transferências e liberdade, principalmente dos estados, de legislar sobre o principal imposto de consumo, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que

substituiu o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias).

De acordo com REZENDE (2001, p.235), o que se planejou no início dos estudos para a reforma tributária da Constituição de 1988 pela Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa, da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (Cretad) era uma proposta que modernizava a tributação brasileira, melhorava a sua qualidade em relação ao imposto de consumo e apresentava características semelhantes aos sistemas tributários dos países desenvolvidos. Os principais pontos desta proposta eram:

- 1) A criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) do consumo como principal tributo estadual, que substituiria o antigo ICM, incorporaria, com exceção de alguns produtos o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e incluiria em sua base, os serviços e outros produtos que eram taxados exclusivamente pela União. Apenas os serviços financeiros não seriam incluídos na base do IVA que também não incidiria sobre exportações e bens de capital, aplicando-se o princípio do destino tanto nas operações interestaduais quanto nas do exterior. Os estados seriam autônomos para fixar as alíquotas do IVA, de modo seletivo, uma vez que a tributação do consumo não acarretaria distorções econômicas;
- 2) A substituição das contribuições para o Finsocial e o salário-educação por um adicional temporário do IVA, que criaria condições para a descentralização dos programas sociais para estados e municípios;
- 3) Criação de um imposto especial sobre o consumo de fumo, bebidas e veículos automotores, com alíquotas diferenciadas e de competência exclusiva da União;
- 4) O IVA seria partilhado com os municípios, que aumentariam sua participação para 25% para compensá-los pela perda do ISS;
- 5) Os municípios poderiam, ainda, instituir um imposto sobre o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, com o

propósito de reforçar sua capacidade financeira para atender ao avanço das propostas de municipalização dos encargos públicos na área do ensino básico, da saúde e da assistência social;

- 6) A União manteria a competência exclusiva para instituir tributos sobre as operações financeiras (IOF) e sobre o comércio exterior (importação e exportação).

Na proposta da Cretad (Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa), a tributação sobre o consumo teria dois impostos básicos que seriam o IVA (estadual) e o imposto sobre bebidas, fumos, e veículos (federal), enquanto o imposto de importação (federal) e o imposto sobre venda a varejo de combustíveis (municipal) teriam posição secundária.

Ainda, segundo REZENDE (2001, p. 236) o resultado final dos trabalhos da Constituinte tiveram importantes modificações em relação a proposta apresentada pelo Cretad. Na incerteza de conseguir um mesmo nível de receita, os governos estaduais e municipais e as autoridades fazendárias acabaram optando por uma visão mais conservadora que garantisse o nível de receita e deixando a modernização do sistema para futuras reformas.

As principais mudanças no sistema tributário na Constituição de 1988, beneficiaram principalmente as esferas estaduais e municipais, a tabela 2 compara as novas competências tributárias com as da Constituição de 1966. Outras mudanças foram: competência aos estados para fixar as alíquotas do ICMS, sucessor do ICM; eliminou-se a faculdade atribuída à União de conceder isenções de impostos estaduais e municipais; e vedou-se a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos para as unidades.

Verifica-se então que os problemas de hoje no sistema tributário tiveram início com a reformulação do papel do estado, pois os recursos gerados pelas modificações no sistema não foram suficientes para financiar os gastos assumidos pelo governo. O resultado disto foi que em 1989 a sociedade já reclamava uma nova

reforma tributária.

TABELA 2 - DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO BRASIL ENTRE AS ESFERAS DE GOVERNO NAS CONSTITUIÇÕES DE 1967 E 1988

1967	1988
União	União
1. Imposto s/ Importação	1. Imposto s/ Importação
2. Imposto s/ Exportação	2. Imposto s/ Exportação
3. Imposto Territorial Rural	3. Imposto Territorial Rural
4. Imposto de Renda	4. Imposto de Renda
5. Imposto s/ Produtos Industrializados	5. Imposto s/ Produtos Industrializados
6. Imposto s/ Crédito Câmbio e Seguro	6. Imposto s/ Crédito Câmbio e Seguro
7. Imposto s/ Serviços de Comum. e Transportes	7. Imposto s/ Grandes Fortunas
8. Imposto s/ Transmissão de Bens inter vivos	Estados
9. Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis	1. Imposto s/ Circulação de Mercads. e Prestação de Serviços de Transportes e Comunicações
10. Imposto Único s/ Energia Elétrica	2. Imposto s/ Transmissão causa mortis
11. Imposto Único s/ Minerais	3. Imposto s/ Propried. de Veículos Automotores
Estados	4. Adicional do Imposto de Renda
1. Imposto s/ Circulação de Mercadorias	Municípios
2. Imposto s/ Transmissão de Bens Imóveis	1. Imposto Predial Urbano
3. Imposto s/ Propried. de Veículos Automotores	2. Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza
Municípios	3. Imposto s/ Vendas de Combustíveis Líquido ou Gasoso a Varejo
1. Imposto Predial Urbano	4. Imposto s/ Transmissão de Bens inter vivos
2. Imposto s/ Serviços de Qualquer Natureza	

Fonte: RIANI, F. Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Veio a década de 90 que foi marcada pela instabilidade financeira e política do Brasil. as contas nacionais foram profundamente afetadas pelas crises financeiras e as altas taxas de inflação, o governo recorreu a criação de uma série de tributos para fechar suas contas sem se preocupar com os princípios de comutatividade, que foram os seguintes: a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), mais tarde recriado como Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, antigo Finsocial).

Segundo LIMA (1999, p. 18-19) em 1995 foi apresentada a PEC N.º 175/95 (Proposta de Emenda Constitucional) que tinha como objetivo: simplificar o sistema tributário: dificultar a sonegação; tornar o sistema mais equitativo e tornar a economia

mais eficiente. Seus principais pontos eram:

- 1) Regulamentação do ICMS estadual bem como a criação de um ICMS federal que substituiria o IPI;
- 2) Estabelecimento de uma alíquota do ICMS estadual por produto que seria seguido por todas as federações, esta alíquota seria estabelecida pelo Senado Federal;
- 4) O Imposto sobre Serviços (ISS) teria uma alíquota mínima determinada por lei complementar;
- 5) Substituição do princípio de origem na tributação do ICMS pelo princípio de destino
- 6) Criação de um sistema de contribuição sobre valor adicionado, sem incidência cumulativa, para substituir as contribuições atuais.

Esta proposta arrastou-se por cinco anos entre debates e possíveis emendas e foi encerrada em março de 2000. As modificações no sistema tributário neste período foram mínimas já que em 1998 o governo assume compromisso com o FMI (Fundo Monetário Internacional) de seguir uma Política de Ajuste Fiscal que têm como objetivo principal a obtenção de um Superávit Primário para o pagamento de juros da dívida pública, o que implicou ao governo buscar aumentar suas receitas.

O Brasil entra nos anos 2000 com uma estrutura tributária composta por três tipos de tributos: impostos, contribuições e taxas. Os impostos são classificados em quatro categorias: impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e a circulação; impostos sobre o comércio exterior; e impostos únicos. É a Constituição Federal que define os tributos que podem ser cobrados pela União, pelos estados e pelos municípios. As principais competências dos tributos em relação a cada esfera de governo estão na seguinte tabela (tabela 3):

TABELA 3 - COMPETÊNCIA DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS EM RELAÇÃO AS ESFERAS DE GOVERNO EM 2000

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
IR (Imposto de Renda)	ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços)	IPTU (Imposto Propriedade Territorial Urbana)
IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)	IPVA (Imposto Propriedade Veículos Automotores)	ITBI (Imp. Transm. Bens Imóveis)
II (Imposto sobre Importação)		ISS (Imposto Sobre Serviços)
IOF (Imp. Op. Financeiras)		
ITR (Imp. Territorial Urbano)		
CONTRIBUIÇÕES:		
CPMF		
COFINS		
CSLL		
PIS/PASEP		
CIDE		

Fonte: RIANI, F. Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

TABELA 4 - TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS E PARTILHAS DE RECEITAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

	Estados	Municípios
União	Fundo de Participação dos Estados (21,5% do IR + IPI)	Fundo de Participação dos Municípios (22,5% do IR + IPI)
	Fundo de Ressarcimento das Exportações (10% do IPI)	50% da Receita do ITR atribuída aos Municípios
	Fundo de Desenvolvimento Regional (NO, NE, C.O)	3% da Receita do IR + IPI
Estados		25% do ICMS atribuído aos Municípios
		50% do IPVA atribuído aos Municípios

Fonte: RIANI, F. Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Em relação as transferências intergovernamentais, segundo RIANI (2002, p. 268), ficou assim distribuído:

- 1) A União deverá destinar 47% da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre os produtos industrializados, sendo 22.5% para o FPM (Fundo de Participação dos Municípios), 21,5% para o FPF (Fundo de Participação dos Estados), e 3% serão aplicados em programas de financiamento no produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Cabe ainda a União repassar 10% da arrecadação do IPI aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor de suas exportações de produtos industrializados.
- 2) Os Estados e o Distrito Federal ainda têm direito de 100% do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações, e 20% dos impostos criados na competência residual da União.
- 3) Os Municípios recebem ainda as seguintes transferências: 100% do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações; 50% do imposto sobre a propriedade rural que estão neles situados; 50% do IPVA licenciados em seu território; 25% do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; e 25% do repasse feito aos estados sobre o IPI das exportações de produtos industrializados.

Esses são critérios básicos constitucionais, utilizados no Brasil para a redistribuição dos recursos tributários entre as esferas de governo.

O sistema tributário brasileiro atual não pode ser considerado moderno e muito menos justo, por que: no Brasil é baixa a participação na arrecadação total da tributação sobre o patrimônio e sobre a renda, os impostos diretos; destacam-se no país as altas participações dos tributos sobre o consumo de bens e serviços, que fazem parte da chamada tributação indireta; a regulamentação de impostos sobre o consumo (ICMS e ISS) a nível subnacional tem ampliado a chamada “guerra fiscal”; e na última

década se viu o crescimento da carga de tributos cumulativos que, do ponto de vista econômico, são de pior qualidade. É com estas características que o governo do presidente eleito Luís Inácio Lula da Silva inicia suas propostas para uma profunda reforma tributária no Brasil.

3.2.1 Proposta de Emenda Constitucional 041/03

Em abril de 2003, o governo Lula apresenta a PEC 041/03, com o objetivo de realizar uma Reforma Tributária que tinha como pontos principais, promover a justiça tributária, simplificar o sistema, e ampliar a base de arrecadação. A proposta de reforma tributária é focada em poucos pontos, num texto enxuto que remete os pontos mais polêmicos para serem definidos posteriormente, por meio de legislação complementar, que exige um número menor de votos favoráveis no Congresso Nacional. As necessidades imediatas do governo federal, são tornar a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) um tributo permanente e prorrogar por mais quatro anos a chamada DRU (Desvinculação de Receitas da União). Além desses objetivos, o governo busca também com a reforma: possibilitar a desoneração da produção e das exportações; e o fim da guerra fiscal travada pelos governos estaduais, com a concessão de incentivos fiscais, por meio da renúncia de parte do ICMS. Os principais pontos da proposta para se alcançar estes objetivos são:

- 1) Reduzir a carga tributária sobre bens de consumo popular, em especial nos itens da cesta básica e aumentar a alíquota dos bancos (CSLL);
- 2) Ampliar a base de contribuição, aumentando a distribuição do ônus, reduzindo a sonegação;
- 3) Unificar nacionalmente o ICMS com cinco alíquotas definidas por legislação nacional e transição para cobrança no destino;
- 4) Promover o sistema integrado e sustentado do país, através de uma Fundo de Desenvolvimento Regional;
- 5) Manter a CPMF com alíquota de 0,38% e a DRU até 2007;

- 6) Instituir a cobrança de contribuição social sobre as importações;
- 7) Desonerar as exportações e a aquisição de máquinas e equipamentos (bens de capital);
- 8) Permite a criação do imposto sobre fortunas, através de lei complementar;
- 9) Criar regras para micro e pequenas empresas (Super Simples);
- 10) Subsídio, isenção ou anistia só através de lei específica;
- 11) Transmissão inter vivos progressivo e causa mortis e doação com alíquotas diferenciadas;
- 12) O ITR será progressivo e parcela dele será transferida aos Municípios;
- 13) A contribuição dos combustíveis (CIDE) será repartida com Estados e Municípios.

Depois de meses de discussão no Congresso Nacional, diversas emendas que desfiguraram a proposta inicial e um amplo acordo dos partidos políticos foi aprovada uma parte da PEC 41/03, Emenda Constitucional que foi promulgada sob o N.º 42/03. A proposta inicial foi dividida em partes para facilitar sua aprovação no Congresso Nacional, tendo em vista os inúmeros conflitos, especialmente no que se refere ao ICMS e à guerra fiscal existentes entre os Estados da federação. Portanto, ficaram para os anos seguintes, os debates para a unificação da legislações do ICMS e a criação do Imposto sobre Valor Agregado, cuja intenção é absorver o IPI, o ISS e o próprio ICMS.

A divisão da Proposta de Emenda Constitucional, foi a forma encontrada pelo Governo e Senado Federal para garantir, até o final do ano de 2003, a aprovação de dispositivos considerados fundamentais para o equilíbrio fiscal, restando para o ano de 2004 e seguintes, a definição acerca dos pontos mais polêmicos da Reforma Tributária. Os aspectos instituídos com a EC 42/03 não modificam a estrutura do Sistema Tributário Nacional atual. A quase totalidade dos dispositivos guarda relação direta com ajustes de caixa que buscam garantir o equilíbrio fiscal do Governo. São eles:

- 1) A criação do "Super Simples", no sentido de obter a simplificação de procedimentos operacionais de micro e pequenas empresas, através de um único recolhimento mensal, com alíquota única, calculado sobre o seu faturamento de forma compartilhada entre União, Estados e Municípios. Cite-se que a legislação atual já prevê esse procedimento, mas poucos Estados e Municípios aderiram aos convênios;
- 2) Novos impostos deverão obedecer a um período de noventa dias de carência até serem oficializados, visando desta forma proteger os contribuintes;
- 3) O IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, tendo como objetivo desonerar os investimentos das empresas em bens de capital.
- 4) O ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem;
- 5) O Senado Federal terá a competência para fixar alíquotas mínimas do IPVA, bem como estabelecer alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização dos veículos (ex. taxistas, transportes escolares), variação de combustível utilizado e eliminar a guerra fiscal existente entre os Estados.
- 6) Prevê as novas disposições que a União entregará do produto da arrecadação da CIDE (Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico), 25% para os Estados e Distrito Federal, distribuídos na forma da lei. Por sua vez, os Estados destinarão aos seus Municípios, 25% do montante dos recursos recebidos da União.
- 7) Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas em lei, que definirá os

produtos e serviços supérfluos.

8) Foi prorrogada a CPMF com alíquota de 0,38% e a DRU até 2007:

9) A alíquota da COFINS foi regulamentada, nessa nova sistemática de não cumulatividade ela será de 7.6% das receitas das empresas:

10) Lei complementar do ISS que aumentou substancialmente a lista dos serviços passíveis de tributação pelo imposto municipal:

Segundo POLONI (2004), ao contrário do que integrantes do Governo Federal anunciaram, não foi realizada, pela aprovação no Congresso da EC n° 42/2003, qualquer reforma do Sistema Tributário Nacional atual. As modificações promovidas não implicaram em racionalização do sistema com a conseqüente redução do número de tributos, distribuição de renda e, especialmente, redução da carga tributária. Espera-se, ao contrário, aumento da carga com a cobrança da COFINS não cumulativa especialmente para o setor de serviços que tiveram ainda prejuízos com a nova lei do ISS, além de prorrogar a CPMF e a DRU ou seja o governo aprovou somente o que lhe interessava. Para não dizer que não houve nada de positivo, o Congresso incluiu, a Lei do Super Simples que favorecerá as micro e pequenas empresas e reduziu as alíquotas do IPI sobre bens de capital.

Retornou então ao Congresso Nacional os pontos críticos da proposta inicial, sob a PEC N° 74/A que mais tarde transformou-se na PEC 228/04 que será exposta no próximo item.

3.2.2 Proposta de Emenda Constitucional N.º 228/04

Em 2004 começa a tramitar no Congresso a PEC N.º 228/04 que traz os pontos polêmicos que não foram aprovados na Emenda Constitucional N.º 42/03 e mais algumas propostas e repete-se o antigo discurso de promover a modernização, simplificação e eficiência do Sistema Tributário Nacional. Os pontos que podem ser destacados são:

1) Limitação da carga tributária: caberá à lei complementar estabelecer

limites e mecanismos de aferição e controle da carga tributária nacional, que deverão considerar, entre outros, a receita tributária dos entes federados, o PIB e a dívida pública, de forma a propiciar carga tributária compatível com o desenvolvimento econômico e social, bem como assegurar que a melhoria dos indicadores referidos resulte também em benefícios para a sociedade;

- 2) Concessão de benefício fiscal por lei específica: qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente essas matérias ou o correspondente tributo ou contribuição.
- 3) ICMS: terá alíquotas uniformes em todo o território nacional, em número máximo de cinco, por mercadoria, bem ou serviço. Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos senadores ou de um terço dos governadores, estabelecerá as alíquotas de referência nas operações interestaduais, bem como as alíquotas aplicáveis às operações e prestações internas, as quais não poderão ser superiores a 20%.
- 4) Permitirá a isenção do ICMS para operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade;
- 5) Incidirá sobre as transferências interestaduais de mercadorias e bens entre estabelecimentos do mesmo titular;
- 6) A lei complementar que regulamentar o ICMS, dentre outras questões: a) disporá sobre substituição tributária; b) estabelecerá um sistema de ressarcimento das eventuais reduções da arrecadação dos Estados e do Distrito Federal quanto ao ICMS definindo montante e critérios de entrega de recursos, decorrentes das alterações introduzidas por esta emenda; e c)

definirá a forma com que o imposto será encaminhado ao Estado de destino

- 7) Incentivos e Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS: proíbe, a partir da promulgação da emenda, a concessão ou prorrogação de isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos e benefícios fiscais ou financeiros relativos ao ICMS. Caberá à lei complementar: a) fixar prazos máximos de vigência para incentivos e benefícios fiscais, definindo também as regras vigentes à época da concessão; e b) criar fundos ou outros mecanismos necessários à consecução da transição.
- 8) Desenvolvimento Regional: os recursos destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional deverão ser aplicados da seguinte forma: 93% nas Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste; 7%, nas áreas menos desenvolvidas das Regiões Sul e Sudeste.
- 9) Política industrial para regiões menos desenvolvidas: determina que o Poder Executivo, em até 120 dias contados da data da promulgação da emenda, encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei complementar, sob o regime de urgência constitucional, instituindo política de desenvolvimento industrial com vistas a reduzir as desigualdades regionais, observando, no mínimo, as seguintes diretrizes: a) garantia de crescentes recursos orçamentários para o investimento em infra-estrutura nas regiões menos desenvolvidas; b) regionalização do orçamento geral da União de investimentos; e c) concessão de financiamentos com juros e prazos diferenciados e favorecidos, com a finalidade de incentivar a produção.
- 10) Reforma Tributária Abrangente: determina que, em 2007, o Congresso Nacional revisará o Sistema Tributário Nacional, especialmente no que se refere: a) às hipóteses em que as incidências do IPI e do ICMS serão

excludentes; e b) à integração dos tributos sobre o valor adicionado e sobre receita ou faturamento, em especial IPI, ICMS, contribuição sobre receita ou faturamento e a contribuição a cargo do importador.

O fato de ter mudado de número não alterou muita coisa em relação à discussão de sua aprovação. Novamente ela esbarrou na burocracia e nos diversos interesses políticos das diferentes esferas governamentais. A necessidade de se aprovar um ponto crítico de interesse dos estados, a repartição da CIDE, fez com que a proposta fosse novamente dividida em partes. A PEC N.º 228/04 tratou apenas da CIDE e foi aprovada sob Emenda Constitucional N.º 44, o restante da proposta foi alterada para a PEC N.º 255/04 que também foi desmembrada em PECs N.º 285/04 e 293/04. Estas propostas são discutidas até hoje no Congresso e as suas aprovações ainda são incertas.

A PEC N.º 285/04 ficou com os seguintes pontos da proposta original: inovações relacionadas com o ICMS, fixação de alíquotas pelo Senado Federal, alíquotas máximas e uniformes no território nacional, regulamentação única, transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, incidência sobre energia elétrica e petróleo, leis complementares, concessão de incentivos e benefícios; outras matérias como, fundo nacional de desenvolvimento regional, nova lei de micro e pequenas empresas, desoneração de bens do ativo permanente.

A PEC N.º 293/04 destaca como principais pontos: lei complementar estabelecerá limites e mecanismos de aferição e controle da carga tributária nacional que deverão considerar, dentre outros, a receita tributária dos entes federados, o Produto Interno Bruto e a dívida pública, de forma a propiciar carga tributária compatível com o desenvolvimento econômico e social, bem como assegurar que a melhoria dos indicadores referidos resultem também em benefícios para a sociedade: o Senado Federal, em até 120 dias contados da data da promulgação desta Emenda, encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei complementar, sob o regime de urgência constitucional, que instituirá política de desenvolvimento industrial com

vistas a reduzir as desigualdades regionais: no primeiro ano de vigência do ICMS, na forma que se propõe para a reforma tributária, o Senado Federal, proporá revisão do Sistema Tributário Nacional, para vigência em 2007, especialmente quanto: a alteração do IPI, ICMS, ISS, contribuições do empregador sobre o faturamento destinadas à Seguridade Social, Contribuição do salário-educação; Pasep e contribuições destinadas ao Sistema Social, visando a simplificação e racionalização de suas cobrança se as suas transformações em tributos, sempre que possível, consolidados e incidentes sobre o valor adicionado e estabelecimento de novo sistema de partilha federativa dos tributos.

4 FEDERALISMO

A organização político-constitucional dos governos pode ser classificada em três tipos (ARVATE, 2005, p. 423):

- 1) Governos unitários: são aqueles no qual o controle das decisões governamentais está nas mãos do governo nacional. não há governos estaduais e municipais com poderes políticos constitucionais e sim agências locais sob o comando do governo central.
- 2) Sistemas confederados: são aqueles em que estados membros são politicamente mais fortes que o governo central que neste caso é um mero coordenador de esforços. cada membro tem suas próprias leis. mas concorda em abrir mão de parte de seu poder de legislar para ter uma legislação comum com os demais membros da confederação. visando obter vantagens decorrentes da integração sem perder soberania política.
- 3) Federalismo: representa um grau de unificação maior que o sistema confederado, com maior poder do governo central sobre as demais esferas. principalmente no que diz respeito à soberania nacional. a constituição atribui a duas ou mais esferas de governo subnacionais algum grau de autonomia, competências legais e áreas próprias de ação.

A política administrativa do Brasil, de acordo com a Constituição Federal estabelece que o Brasil, é uma federação de estados autônomos, formada em três níveis pela União: os Estados e o Distrito Federal; e os Municípios. Apesar da autonomia concedida as outras esferas de governo a União tem competências privativas definidas na Constituição que lhe conferem a responsabilidade pela soberania e integração nacional.

Segundo BARBOSA (1998, p. 1) a organização federalista de governo é defendida em geral por pelo menos um dos seguintes princípios: alocação eficiente dos recursos nacionais: aumento da participação política da sociedade: proteção das

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

4.1 HARMONIZAÇÃO DE IMPOSTOS X CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA

BARBOSA (1998, p. 3) diz que em um sistema federalista de governo uma questão importante no sistema tributário é a escolha entre harmonização de impostos ou concorrência tributária. O argumento utilizado para defender a harmonização baseia-se no fato de que ele reduz as distorções econômicas, todavia, é provável que exista na sociedade distorções políticas que também devam ser levadas em consideração. A Teoria da Escolha Pública² supõe que os políticos podem ter seus próprios objetivos, como implementar sua ideologia e não a de seus eleitores, obter prestígio ou mesmo querer ganhos materiais, que podem levá-los a dissociar o governo da sociedade.

Quando os políticos seguem seus próprios objetivos, ao invés de agirem como representantes dos seus eleitores, existe uma distorção política na sociedade. Os políticos, nestas circunstâncias, preferem impostos uniformes nas várias unidades da federação, porque desta maneira os indivíduos e as empresas não têm a possibilidade de migrarem de uma região para outra em busca de menores impostos. A concorrência tributária seria, então, um mecanismo de corrigir a distorção política, e cada unidade da federação deveria ter a liberdade de fixar os impostos de acordo com as

² James McGill Buchanan, (Public Choice Theory): A Teoria da Escolha Pública tem como unidade básica a análise do indivíduo político e social através do método econômico. Sustenta que cada ator político toma decisões que vão ao encontro de seus interesses pessoais, o que geraria uma maximização da utilidade deste agente social.

preferências dos seus cidadãos.

Ainda segundo BARBOSA (1998, p. 3) o conflito entre harmonização e concorrência tributária não pode, portanto, ser resolvido no plano técnico, pois privilegiar a distorção econômica preferindo harmonização de impostos, significa optar pela distorção política, permitindo o divórcio dos políticos da vontade de seus eleitores. A conclusão da análise deste tema é de que na prática é necessário uma solução de compromisso no desenho de um sistema tributário de um país organizado sob a forma federativa, procurando-se um certo grau de harmonização mas também aceitando-se um pouco de concorrência tributária.

4.2 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O federalismo brasileiro caracterizou-se no passado por uma concentração excessiva no poder central, principalmente com a Constituição de 1967 que buscou centralizar as decisões financeiras e tributárias do país. Desde o início da década dos anos 80 o Brasil entrou numa época de mudanças institucionais, que se acelerou na década dos 90, e que estende-se até os dias de hoje. O regime federalista brasileiro está, portanto, em processo de mutação, com a transferência de receitas e responsabilidades da União para os Estados e Municípios.

REZENDE (2001, p. 333) diz que a Constituição de 1988 colocou o federalismo no Brasil centrado na bandeira da descentralização, bandeira essa defendida pelos estados e municípios que demandavam maior autonomia financeira e para isso exigiam do governo federal maiores transferências dos impostos por ele arrecadados. Por outro lado os estados e municípios não queriam assumir maiores responsabilidades sociais.

Ainda segundo REZENDE (2001, p. 334) o federalismo fiscal brasileiro apresenta duas peculiaridades, a primeira é que devido a sua grande extensão territorial há enormes disparidades econômicas regionais as quais o governo federal tenta diminuir, com ajuda dos instrumentos tributários e das transferências financeiras aos

Estados e Municípios. A segunda peculiaridade importante é a forte tradição municipalista que na Constituição de 1988 colocaram os municípios em pé de igualdade com os Estados no que diz respeito a direitos e deveres ditados pelo regime federativo. as conseqüências desse fenômeno são o largo campo de competência impositiva dos municípios e a instituição de transferências compensatórias federais semelhantes às que beneficiam os Estados. Esta independência dos Municípios em relação ao poder estadual é acompanhada de desequilíbrios na repartição da receita tributária nacional, tornando mais difícil a negociação de reformas capazes de sedimentar propostas de novo equilíbrio federativo.

Segundo ARVATE (2005, p. 447) há dois problemas importantes no federalismo fiscal brasileiro: o uso excessivo de transferências intergovernamentais mal distribuídas; e a existência de um grande número de municípios pequenos (cerca de metade dos municípios brasileiros tem menos de 10 mil habitantes) sem escala suficiente para produção de serviços públicos. Dos municípios brasileiros 73% têm, nas transferências recebidas da União e dos Estados, cerca de 85% de suas receitas correntes. esta forma de financiamento é indesejável pois estimula cada um dos governos locais pressionar o governo central para obter mais recursos, o que significa repassar o custo dos serviços públicos de uma certa região para o resto do país.

Ainda segundo, ARVATE (2005, p. 457), existe no Brasil uma guerra fiscal entre os estados com vistas a atrair investimentos privados e empregos para seus territórios o que afeta em muito suas capacidades de arrecadação. A realização da guerra fiscal está relacionada a dois fatores: no Brasil cabe aos estados a cobrança do principal tributo de consumo o ICMS, o que possibilita aos mesmos a concessão de períodos de isenção, fixação de alíquotas baixas etc; a cobrança do ICMS é parcialmente cobrado na origem, o que permite que os estados manipulem a sua legislação de forma a atrair empresas e a exportar parte da carga tributária para contribuintes de outros estados. Outro fator importante é que os estados mais pobres têm dificuldades de competir com os mais desenvolvidos, o que aumenta as

disparidades econômicas regionais do Brasil.

4.3 FEDERALISMO FISCAL DENTRO DAS REFORMAS

A forma como desenvolveu-se o Federalismo Fiscal Brasileiro, principalmente após a Constituição de 1988, dá sinais da enorme dificuldade que o governo federal terá em aprovar as propostas de reforma tributária.

Analisando um dos mais importantes pontos das últimas propostas que é a regulamentação do ICMS verifica-se os conflitos que uma alteração desse porte pode gerar. Em primeiro lugar destaca-se as disparidades regionais, pois, unificando as alíquotas e regulamentando os subsídios os estados mais carentes, principalmente, ficarão impossibilitados de utilizar-se de atrativos como isenção de impostos e diminuição de alíquotas, as conseqüências disto seria o aumento da centralização do desenvolvimento em estados que já têm uma infra-estrutura para acolher possíveis investimentos. Mesmo com a promessa de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional mais eficiente apresentado nas propostas, a pressão de alguns estados poderá ser grande para que se reveja estes itens.

Outra discussão importante será com relação a manutenção das receitas estaduais, devido a alguns fatores seguintes como: a tributação do ICMS no destino; controle de alíquotas por parte do Senado Federal, isenção do ICMS para gêneros de primeira necessidade; os recursos destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. Estas alterações que são consideradas importantíssimas para se conseguir uma certa simplificação e tentar alcançar uma certa equidade do sistema tributário brasileiro pode influenciar em um primeiro momento nas receitas de alguns estados, principalmente nos mais desenvolvidos, o que devido as enormes dificuldades que todas as esferas de governo têm em fechar suas contas poderia forçar um adiamento na aprovação destas medidas.

A representação política dos diversos níveis de governo no Congresso Nacional dificulta a busca de um novo sistema tributário pois os diversos interesses

envolvidos não conseguem chegar a um acordo que possibilite estabelecer uma harmonização de direitos que possam beneficiar à todos. Ainda no campo político verifica-se um alto grau de imediatismo, com relação aos resultados alcançados pelas medidas que poderão ser aprovadas.

As dificuldades a serem superadas no aprimoramento do Sistema Tributário Nacional, estão atreladas ao federalismo fiscal brasileiro, ou seja, à sua baixa racionalidade e ao seu caráter competitivo. A população em geral quando elege seus representantes dá a eles o poder de decidir qual a melhor opção para a sua região, que não é necessariamente o melhor para todo o país.

5 POLÍTICA DE AJUSTE FISCAL DE 1998

Com a implantação do Plano Real vivenciou-se uma certa estabilidade financeira. com isso, a década de 90 foi marcada pela preocupação com a dívida pública, pelos elevados déficits e por medidas de ajuste fiscal. Em 1998, o país adotou o Programa de Estabilidade Fiscal e firmou acordo com o FMI, comprometendo-se com rígidas metas de Superávit Primário. Desde então, o processo de ajuste tem sido bem sucedido. No entanto, subsiste a preocupação com a possibilidade de sustentabilidade da política fiscal, uma vez que o ajuste foi em grande parte baseado em medidas temporárias de aumento da receita através de medidas provisórias.

A obtenção de um Superávit Primário para pagamento de juros da dívida pública passou a ser uma exigência dos investidores nos últimos anos, pois mostra a capacidade do país em saldar suas dívidas, como o Brasil é dependente de investimentos externos, busca-se com esta política melhorar a imagem do país perante aos investidores externos.

O superávit primário significa a diferença entre receita e gastos do governo (sem considerar as despesas da dívida pública). Infelizmente de 1999 à 2003 mesmo o governo conseguindo atingir as metas de superávit exigidas pelo FMI (Fundo Monetário Internacional) estas ainda ficaram abaixo dos valores devidos pelo serviço da dívida pública o que significou déficits nas contas públicas. Tal política tem reduzido enormemente a possibilidade de ampliação de gastos sociais e investimentos públicos em infra-estrutura, essenciais para se alcançar a retomada sustentada do crescimento econômico nacional.

Segundo FILIPINI (2004, p. 8) o governo têm na ótica fiscal três maneiras de obter o Superávit Primário:

- 1) A mais conhecida e a mais garantida do ponto de vista do governo é cortar os gastos, pois os gastos públicos estão sob controle do governo. Quando o governo corta gastos, estes podem ser da categoria “despesas correntes”

(salários, compras governamentais de bens e serviços, transferências) ou podem ser gastos de investimento (infra-estrutura – energia elétrica, transporte ferroviário, rodovias, portos). Estes cortes afetam a vida de toda a população brasileira: quando se faz superávit a partir de corte nos gastos públicos, isso significa menos hospitais e escolas, menos médicos e professores, menos transporte público.

- 2) A segunda maneira é aumentar a receita, cobrando mais impostos da população. Esta não é tão garantida porque os impostos são pagos essencialmente sobre a renda gerada, sobre a produção ou sobre transações realizadas e o governo não tem controle direto sobre estas transações. Também, a carga tributária brasileira já é extremamente elevada, passando de 19.8% do PIB em 1988 para 35.6% em 2003.
- 3) A terceira maneira consiste em elevar o produto, a renda e conseqüentemente as receitas do governo geradas por impostos, mas isto é uma medida para longo prazo pois para isso seria necessário que o governo investisse mais diminuindo assim num primeiro momento o Superávit Primário.

5.1 AJUSTE FISCAL X REFORMA TRIBUTÁRIA

Partindo das opções que o governo têm para obtenção de um superávit primário, observa-se uma grande dificuldade de aprovar um novo sistema tributário para o Brasil, pois no mesmo momento em que as propostas apontam para uma modernização dos tributos no país o governo federal defronta-se com a possibilidade dessas reformas diminuírem as receitas em um primeiro momento.

A primeira opção do governo seria cortar gastos, mas é algo que prejudica em muito a imagem do governo, principalmente quando se cortam gastos destinados a área social e a projetos de infra-estrutura. Ao cortar gastos com a infra-estrutura a

União tem uma via de mão dupla pois em um primeiro período consegue-se as metas estabelecidas o problema agrava-se nos períodos seguinte, pois ao cortar investimentos o crescimento econômico possível pode não ser alcançado, desta forma as receitas posteriores podem sofrer deteriorações devido ao baixo crescimento o que pode dificultar ainda mais o fechamento das metas.

A segunda maneira de conseguir superávit primário defronta-se com quase tudo que as propostas de reforma tributária ambicionam, pois como já foi citado, o governo federal vem ano a ano criando emendas e leis provisórias para conseguir aumentar suas receitas não se preocupando com os princípios de cumulatividade e equidade. exemplo disto é a prorrogação da CPMF e da DRU até 2007 e a não aprovação do item que desonera os gêneros de primeira necessidade da cobrança de ICMS.

A terceira maneira traz uma reforma no sistema tributário como parte do seu processo, pois para conseguir aumentar o produto, a renda e conseqüentemente as receitas do governo seria necessário a aprovação de diversos itens das propostas em andamento como: desoneração da produção; criação de um tributo não cumulativo de valor adicionado; modernização do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional; política industrial para regiões menos desenvolvidas; medidas que aumentem a tributação direta e simplifiquem o sistema para que haja menos sonegação. Percebe-se que estas aspirações são dificultadas pelo receio da União de haver uma queda muito grande na sua receita em um primeiro momento, o que traria sérias dificuldades para se atingir as metas de superávit primário e poderia afastar possíveis investidores externos. Por ser uma medida de longo prazo, o governo prefere adiar estas decisões para futuras discussões.

6 CONCLUSÃO

Observou-se que a evolução do Sistema Tributário do Brasil, após o Plano Real foi marcada por mudanças que pouco conseguiram no objetivo de torná-lo um sistema eficiente, simplificado e justo. O Sistema Tributário brasileiro atual têm ainda diversos problemas a serem resolvidos para se atingir as aspirações contidas no documento de *Justificativa de Proposta para Reforma Tributária* do Ministério da Fazenda (1998). Entre eles estão a complexidade do sistema tributário com brechas para sonegação fiscal, a baixa exploração do imposto direto que o transforma em regressivo, falta de harmonização internacional, cumulatividade nos impostos e contribuições, entre outros. Todas as propostas aqui apresentadas tinham como premissas: melhorar o sistema a fim de eliminar as mazelas que afligem o setor produtivo em termos de tributação; procuravam manter ou aumentar as receitas das esferas governamentais; e diminuir as disparidades econômicas em termos regionais.

Constatou-se entretanto que existe uma grande diferença entre uma reforma tributária ideal e uma possível, pois a implantação dessas reformas depende de interesses de vários atores como: o setor produtivo e a iniciativa privada que clamam por diminuição dos impostos e desoneração do setor produtivo; as três esferas de governo, União, Estados e Municípios que buscam maiores receitas para fechamento de suas contas; os trabalhadores em geral que pedem justiça tributária e social. A reforma ideal contemplaria alguns mas sacrificaria outros principalmente no que se diz respeito aos Estados e Municípios. Talvez por estas razões as propostas feitas nas duas últimas décadas tenham se arrastado pelo Congresso em busca de aprovação e as mudanças efetivamente realizadas não tenham se aprofundado tanto nas questões mais polêmicas destas propostas.

Com vistas ao Federalismo Fiscal do Brasil como fator de impedimento na aprovação das reformas constatou-se que, devido a sua debilidade decorrente de suas peculiaridades e de sua má formação ao longo do tempo, influenciou negativamente no

processo de implantação de novas medidas, pois no campo político sua influência sobre os parlamentares e a pressão sobre a União, principalmente dos governadores estaduais, são enormes. Com isso não chega-se a um acordo plausível onde provavelmente alguns estados perderão em benefício da estrutura tributária do país. O ponto crucial neste caso é as mudanças pretendidas para o ICMS que tornou-se o imposto de consumo mais importante do país, e hoje são controlados pelos Estados e representam boa parte das receitas do mesmo.

Com relação a Política de Ajuste Fiscal verificou-se que a União têm sérios problemas para mantê-la, apesar de nos últimos anos o país ter conseguido atingir as metas de Superávit Primário. A manutenção destas metas torna-se cada dia mais difícil pois foi alcançada através de cortes nos gastos do governo e a criação de medidas e leis provisórias para aumentar as receitas da União. Por estas razões a Política de Ajuste Fiscal, também tornou-se um empecilho na reforma tributária ideal pois, o maior receio do governo é que as novas medidas diminuam a receita da União em seus primeiros anos e aumente a dificuldade do cumprimento das metas de Superávit Primário estabelecidas pelo FMI, o que traria uma possível desconfiança aos investidores externos de que o Brasil não conseguiria saldar suas obrigações .

O presente trabalho teve como objetivo evidenciar o Federalismo Fiscal e a Política de Ajuste Fiscal como fatores que influenciaram na não realização da Reforma Tributária no Brasil, não tem-se aqui a pretensão de afirmar que a resolução destes dois itens assegurem a aprovação da reforma ideal, pois existem outros fatores que precisam de uma discussão mais aprofundada, como exemplo podemos citar a Reforma na Previdência Social e a Reforma Política.

Mas no que diz respeito aos fatores apresentados verificou-se que é necessário um amplo debate e muita vontade política por parte dos nossos representantes eleitos para chegar-se a um acordo do que seria melhor para o país como um todo em termos de Sistema Tributário.

7 REFERÊNCIAS

- AITONSO, R.B.A.; SILVA, P.L.B. *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: FUNDAP, 1995.
- AFONSO, J.R.R. A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 13, P. 137-170, junho/2000. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/conhecimento/revista_rev1307.pdf > Acesso em 26 jul. 2005.
- ARVAIE, P. R.; MENDES, M. Federalismo Fiscal. *Finanças Públicas e Política Econômica*. 1. ed. São Paulo: Campus, 2005.
- BARBOSA, F.H.; CAVALCANTI, C.E.G. *Federalismo Fiscal. Eficiência e Equidade Uma proposta de Reforma Tributária*. Disponível em: <http://www2.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf> > Acesso em 07 ago. 2005.
- BARRILHO, F. A. F. D.; CASTELAR, L. I. de M.; BENEVIDES, A.. Integração Comercial, Dotação de Fatores e a Desigualdade de Renda Pessoal dos Estados Brasileiros. *Revista Política e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro, v.33, n.3.
- CNIPEC. *Economia Brasileira: Desempenho e Perspectivas*. Brasília, janeiro/2003. (Informe Especial Brasil Conjuntural)
- FILIPINI, F.; EINS, R.; ÀVILA, R. Superávit Primário. *Fórum Brasil do Orçamento*. Brasília 2004. Disponível em: <http://www.forumtbo.org.br/publicacoes/media/SuperavitPrimario.pdf>> Acesso em 07 ago. 2005.
- FRANCO, Gustavo. Concepção do Plano de Estabilização - desafios da política comercial e cambial - Entrevista. *Comércio Exterior*. São Paulo, Edição 43, ano XII, janeiro 2003.
- LIMA, F. C. P. . *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e possível*. IPEA, Texto para discussão N.º 666, Brasília, agosto /1999.
- HARADA, K. *Reforma tributária desfigurada* . Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 102.

13 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4397>>. Acesso em: 04 out. 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Justificativa da Proposta de Reforma Tributária*. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/reforma/justifica.asp>> Acesso em: 26 jul. 2005.

PIREIRA, P. T. A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neo-liberal? Disponível em <www.ics.ul.pt/publicacoes/analise_social/artigos4.htm> acesso em 21 set. 2005.

POI ONI, A. S. *Reforma tributária: comentários*. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 244, 8 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4957>>. Acesso em: 09 out. 2005.

PROTÁSIO, C. G.; BUGARIN, M. S. *À espera da reforma orçamentária: Um mecanismo temporário para redução de gastos públicos*, Brasília março/2003. Disponível em: <<http://www.unb.br/face/eco/cpe/TD/283Mar03CProtasio.pdf>> Acesso em 07 ago. 2005.

REZENDE, F. *Finanças Públicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIANI, F. *Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SMITH, A. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

VARSANO, R. *Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. IPEA, Texto para discussão N.º 405. Rio de Janeiro, 1996.

WEISS, F. T. *Primeiras impressões sobre a Reforma Tributária de 2003*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 102, 13 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4438>>. Acesso em 04 out. 2005.