

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI**

**UM PANORAMA PARA MODERNIZAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**CURITIBA**

**2009**

**ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI**

**UM PANORAMA PARA MODERNIZAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

**Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Desenvolvimento Econômico, Curso de Pós-Graduação em Economia, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.**

**Orientador: Professor Doutor Mauricio Vaz Lobo Bittencourt**

**CURITIBA**

**2009**

Regiani, Rogê Carlos Dias  
Um Panorama para Modernizar o Sistema Tributário  
Nacional / Rogê Carlos Dias Regiani. - Curitiba, 2009.  
86 f.; 29cm.

Orientador: Prof. Dr. Mauricio Vaz Lobo Bittencourt  
Dissertação (Mestrado em Economia) – Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

1. Tributos. 2. Impostos. 3. Contribuições. 4. Taxas. 5.  
Reforma  
I. Título.

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI**

### **UM PANORAMA PARA MODERNIZAR O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Desenvolvimento Econômico – Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Professor Doutor Mauricio Vaz Lobo Bittencourt  
Departamento de Economia  
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Professora Doutora Marcia Carla Pereira Ribeiro  
Departamento de Direito  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUC

Professor Doutor Luiz Vamberto de Santana  
Departamento de Economia  
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Curitiba, 25 de Maio de 2009.

Dedico à Viviane e ao nosso filho Arthur Vitor, insígnia de amor e perseverança.

Agradeço de modo veemente ao Professor Doutor Mauricio Vaz Lobo Bittencourt

Sou grato, ainda, aos Professores Doutores Maria Carla Pereira Ribeiro e Luiz Vamberto de Santana.

O conhecimento, em si, é poder.

Francis Bacon

## RESUMO

O sistema tributário nacional é um conjunto de tributos exigidos no país simultaneamente em harmonia com as normas e princípios que os regem para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas procedentes, objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal. O modelo é composto por uma grande quantidade de normas de natureza tributária que dificultam o entendimento e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. Os entes políticos estão autorizados a cobrar várias espécies tributárias. Por tais razões, cerca de 62 tributos são cobrados no Brasil. Dentre os regimes tributários destaca-se o cumulativo. Essa sistemática ocasiona uma série de distorções na economia. A tributação sobre a folha de salários é elevada. Na aquisição de bens de capital, os tributos pagos não poderão ser aproveitados pelas firmas compradoras em uma única parcela no ato da tradição, onerando os investimentos. O ICMS, de competência estadual, apresenta 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. O sistema impositivo brasileiro é complexo, proporcionando um custo financeiro enorme aos contribuintes, ao mesmo tempo originando constante insegurança aos administrados quanto a estarem cumprindo com todas as obrigações exigidas pela fiscalização. O modelo tributário ocasiona um ônus fiscal elevado para um país em desenvolvimento. Essas características influenciam negativamente o crescimento da economia. A tentativa de uma ideal reforma tributária é discutida desde meados da década passada pelos membros do Executivo, Legislativo e das classes empresariais. A motivação básica para modernizar o sistema tributário nacional se insere dentro da necessidade de contribuir para o desempenho da economia em virtude de o Brasil apresentar baixas taxas de crescimento nos últimos anos. Atualmente a definição correta dos princípios que devem alicerçar um modelo impositivo é incerta. Todavia, o desafio enfrentado numa reforma tributária consiste em desenvolver um projeto que atenda aos objetivos de estimular o crescimento da economia brasileira. As modificações no sistema tributário devem tornar o modelo impositivo mais simples e com uma carga tributária que não absorva parte substancial do PIB; assim, não serão comprometidos o dinamismo da economia e a competitividade das firmas.

**Palavras-Chave:** tributos; impostos; contribuições; taxas; reforma.

## ABSTRACT

The national tributary system is a group of tributes demanded at the country and of the norms and beginnings that govern them to regulate the collection and the distribution of the reasonable incomes aiming at to provide resources for the structure and the state financing. The model is composed by an immensity of norms of tributary nature that hinder the understanding and the execution of the fiscal obligations for the taxpayers. The political beings are authorized to collect several tributary species. For such reasons, about 62 tributes they are collected in Brazil. Among the tributary regimes he/she stands out the cumulative. That systematic one causes a series of problems for economy. The taxation on the leaf of wages is elevated. In the acquisition of capital goods the picked up tributes cannot be taken advantage of by the firms buyers in an only portion in the act of the tradition, burdening the investments. ICMS, of state competence, presents 27 different legislations, with enormous variety of aliquots and calculation criteria. The Brazilian tributary system is complex, providing an enormous financial cost to the taxpayers, at the same time originating constant insecurity to those administered of they be executing all the obligations demanded by the fiscalization. The tributary model causes a high fiscal obligation to a country in development. Those characteristics influence the growth of the economy negatively. The attempt of an ideal reforms tributary it is discussed from middles of the decade gone by the representatives of the Executive Power; Legislative and of the managerial classes. The basic motivation to modernize the national tributary system interferes inside of the need of contributing for the acting of the economy by virtue of Brazil to present low growth rates in the last years. Now the correct definition of the beginnings of values that you/they should find a model is uncertain. Though, the challenge faced in a tributary reform it consists of developing a project that assists to the objectives of stimulating the growth of the Brazilian economy. The modifications in the tributary system will turn the simplest model and with a tax burden that doesn't pawn substantial part of the gross domestic product, of effect, they won't be committed the dynamism of the economy and the competitiveness of the firms.

**Key words:** tributes; taxes; contributions; rates; reform.



## LISTA DE SIGLAS

CIDE – contribuição de intervenção de domínio econômico

COFINS – contribuição para financiamento da seguridade social

CPMF – contribuição provisória sobre movimentação financeira

CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido

CTBB – carga tributária bruta brasileira

ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

FGTS – fundo de garantia por tempo de serviço

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IE – imposto de exportação

II – imposto de importação

IOF – imposto sobre operações financeiras

IPI – imposto sobre produtos industrializados

IPTU – imposto predial e territorial urbano

IPVA – imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR – imposto sobre a renda

IRPF – imposto sobre a renda de pessoas físicas

IRPJ – imposto sobre a renda de pessoas jurídicas

IRRF – imposto de renda retido na fonte

ISSQN - imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI – imposto sobre a transmissão de bens imóveis

ITCMD – imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação

ITR – imposto territorial rural

PIB – produto interno bruto

PIS – programa de integração social

STN – sistema tributário nacional

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA (1996-2006).....	44
GRÁFICO 2 – COMPARATIVO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM RELAÇÃO AOS PAÍSES DESENVOLVIDOS.....	45
GRÁFICO 3 – COMPARATIVO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM RELAÇÃO AOS PAÍSES EMERGENTES.....	46

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA (1996-2006).....	43
TABELA 2 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL (1985-2006).....	47

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>15</b>
1.1 CARACTERES.....	15
1.1.1 Conceito.....	15
1.1.1.1 Tributos.....	16
1.1.1.2 Espécies Tributárias.....	18
1.1.1.3 Legislação Tributária.....	22
1.1.1.4 Incidências Tributárias.....	28
<b>2 A NECESSIDADE DA REFORMA.....</b>	<b>30</b>
2.1 DIAGNÓSTICO.....	30
2.1.1 Estrutura Tributária Brasileira.....	30
2.1.2 Excesso de Normas Tributárias em Vigência.....	32
2.1.3 Quantidade de Exações Exigidas no Brasil.....	33
2.1.4 Tributos Exigidos de Forma Cumulativa.....	33
2.1.5 Tributação Excessiva sobre a Folha de Salários.....	36
2.1.6 Custos dos Investimentos.....	37
2.1.7 Problemas com o ICMS.....	37
2.1.8 Dispêndios Burocráticos do Sistema.....	39
2.1.9 Carga Tributária Brasileira.....	41
<b>3 PROPOSIÇÕES PARA MODERNIZAR O SISTEMA.....</b>	<b>51</b>
3.1 ALTERNATIVAS.....	51
3.1.1 Modificações Necessárias.....	51
3.1.1.1 Reduzir a Aplicação da Sistemática Cumulativa na Cobrança de Tributos.....	53
3.1.1.2 Simplificar o ICMS.....	54
3.1.1.3 Desonerar a Folha Salarial.....	55

3.1.1.4 Desonerar os Investimentos.....	56
3.1.1.5 Desonerar as Exportações.....	57
3.1.1.6 Instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas.....	57
3.1.1.7 Vedar a instituição de tributos por meio de Medida Provisória.....	58
3.1.2 Perspectivas das Propostas para o Crescimento da Economia Brasileira...	59
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>70</b>

## INTRODUÇÃO

O Brasil tem uma estrutura tributária muito complexa, com muitos tributos incidentes sobre a mesma base; é composta por uma grande quantidade de normas de natureza tributária e está organizada de forma a permitir aos entes políticos a cobrança de diversos tributos. Além disso, várias das exações são exigidas de forma cumulativa. Ademais os custos dos investimentos são majorados em virtude da tributação. É inegável a existência de problemas na exigência do ICMS. Inclusive, a folha de salários tem uma incidência fiscal excessiva. É certo que a carga tributária brasileira é elevada. De modo geral, o atual modelo ocasiona altos custos burocráticos para as empresas mensurarem e recolherem suas obrigações impositivas.

Vale dizer, é sob esse enfoque que se apresenta uma proposta de reforma tributária para o modelo brasileiro. Uma reformulação é imprescindível para reduzir a aplicação da sistemática cumulativa na cobrança de tributos; ao mesmo tempo engendrar uma simplificação na cobrança do ICMS; de igual forma, prever a desoneração: da folha salarial; dos investimentos e das exportações; interessante se faz a instituição do imposto sobre as grandes fortunas e, obviamente, vedar a instituição e a majoração de tributos por meio de medidas provisórias. Ao propósito, serão analisadas as perspectivas das propostas para o crescimento da economia brasileira.

Com a finalidade de cumprir com esse desiderato, foi realizada uma pesquisa exploratória utilizando-se de meios bibliográficos. O trabalho está dividido em três capítulos: o primeiro compreende o arcabouço teórico do sistema tributário nacional. Nessa seção evidencia-se como o modelo está estruturado, de acordo com as normas em vigência. No segundo abordam-se os entraves do atual modelo da seguinte forma: i) a estrutura tributária brasileira; ii) o excesso de normas tributárias em vigência; iii) a quantidade de exações cobradas no Brasil; iv) os vários tributos exigidos de forma cumulativa; v) a tributação excessiva sobre a folha de salários; vi) os custos dos investimentos em virtude da tributação; vii) os problemas do ICMS; viii) os altos custos burocráticos do sistema; ix) a incidência tributária; e x) a carga tributária brasileira. A finalidade desse segmento, às vistas do setor privado, no que pertine ao modelo tributário, foi apresentar os pontos mais contundentes e que se

revelam como empecilhos ao crescimento da economia no Brasil. No terceiro, trata-se das alterações necessárias ao atual sistema tributário brasileiro, em síntese: a) reduzir a aplicação da sistemática cumulativa na cobrança de tributos; b) simplificar o ICMS; c) desonerar a folha salarial; d) desonerar os investimentos; e) desonerar as exportações; f) instituir o imposto sobre as grandes fortunas; g) vedar a instituição de tributos através de medidas provisórias. Com efeito, estribados num posicionamento normativo, versa-se panoramicamente sobre as perspectivas para melhoria da tributação brasileira, com reflexos diretos no desenvolvimento econômico nacional. O escopo desse extrato é evidenciar os itens que devem compor uma reforma tributária.

Em verdade, qualquer proposta terá dificuldades em ser aprovada em razão do profundo conflito de interesses entre os principais agentes envolvidos, pois contribuintes, particularmente os segmentos empresariais, pleiteiam a simplificação do sistema tributário e a desoneração da produção; de outro viés, os governos aceitam mudanças no sistema tributário desde que isso não signifique perda de arrecadação nem mudanças em suas prerrogativas federativas.

Em análise última vale lembrar que nos últimos anos, o Brasil apresenta baixas taxas de crescimento. A motivação básica para reformar o sistema se insere dentro da necessidade de contribuir para o crescimento da economia brasileira.

# 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

## 1.1 CARACTERES

### 1.1.1 Conceito

O sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, obter-se-á a noção fundamental de sistema.

O sistema tributário nacional realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende uma trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre o Estado e o contribuinte. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, em razão do poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas (CARVALHO, 2005, p. 133).

De modo geral pode ser compreendido como um conjunto de normas que distribui o poder de tributar entre os entes políticos que compõem a Federação (União, Estado-federado, Distrito Federal e Municípios) de forma que cada um deles tenha tributos próprios, possibilitando a manutenção de sua autonomia perante os demais membros da Federação.

Essas normas jurídicas abrangem a totalidade dos tributos existentes no Brasil e a coordenação deles entre si (DOWER, 2007, p. 75). É um conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais da tributação, vigentes no país (ATALIBA, 1968, p. 3). É o resultado de um plexo normativo formado pela Constituição Federal, pelas leis complementares e pelas leis de cada pessoa política (PAULSEN, 2008, p. 620).

Pode-se depreender que o sistema impositivo é um conjunto de tributos existentes no país e das normas e princípios que os regem para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas provenientes, objetivando prover recursos



para a estrutura e o financiamento estatal (TÁMEZ e MORAES JUNIOR, 2007, p. 125).

Após essas considerações sobre o sistema impositivo, discorre-se sobre os tributos que o compõem.

#### 1.1.1.1 Tributo

A compreensão de tributo como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado, com vistas a atender aos gastos públicos, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos, até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos e ajudas para o soberano, ora como um dever ou obrigação.

No Estado de direito, a dívida tributária estruturou-se como uma relação jurídica onde a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela norma, dessa forma os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas (AMARO, 1998, p. 16).

Então, as obrigações impositivas são prestações em dinheiro exigidas compulsoriamente, pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione diretamente à atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para custear as atividades promovidas, pelo próprio Estado ou por terceiros de interesse público, com ou sem promessa de devolução (PAULSEN, 2008, p. 620).

O Código Tributário Nacional<sup>1</sup> o preceitua como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor total nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 2006, p. 237).

Depreende-se do conceito legal o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afasta, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. Por decorrência independe da vontade do sujeito passivo, que deve

---

<sup>1</sup> A lei nº 5.172/66 foi denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/67, baixado pelo Presidente da República no uso das atribuições que lhe confere o art. 30 do Ato Institucional nº 2.

efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica (hipótese de incidência), nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária (CARVALHO, 2005, p. 25). Não há como optar pelo pagamento da exação, mas a ela se submeter, uma vez ínsita sua natureza compulsória.

A prestação tem por objeto não apenas a entrega em moeda, mas, também, a entrega de bens, ou, até mesmo, a prática de ato (prestação de serviços), pois ambos são sempre suscetíveis de avaliação pecuniária, entretanto, o sistema brasileiro não admite a instituição de tributos “in natura” (bens), ou “in labore” (trabalho humano).

Os fatos que desencadeiam o nascimento da obrigação tributária precisam ser lícitos. Os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma sanção e, fixando-se no caráter lícito do evento, separa-se com nitidez a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.

Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que será reconhecido a índole da relação (CARVALHO, 2005, p. 26). Então, a hipótese de incidência da imposição fiscal será um ato lícito. A sanção de ato ilícito é penalidade, logo, tributo não é multa e multa não é tributo.

Em verdade, as exigências fiscais são decorrentes de normas legais. É vedado aos entes políticos instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Vale dizer é a deferência ao basilar Princípio da Legalidade. Com efeito, é a lei o instrumento idôneo à criação de tributos.

A autoridade administrativa está adstrita ao cumprimento irrestrito da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares (PAULSEN, 2008, 624). Ao propósito, o procedimento para realizar a cobrança de tributos pelo administrador público deverá estar prescrito em lei, devendo obedecer em seus estritos termos. Inclusive, o agente público tem o poder e o dever funcional de fiscalizar, lançar e cobrar as exações.

Portanto, em resumo, vale lembrar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária; b) a compulsoriedade dessa prestação; c) a natureza não sancionatória de ilicitude; d) a origem legal do tributo; e) a natureza vinculada da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo (AMARO, 1998, p. 18-19).

Por conseguinte, em síntese, tributo pode ser conceituado como todo pagamento obrigatório ao Estado; o qual é recolhido em dinheiro, todavia a lei poderá admitir que seja extinto através de algo de valor equivalente à moeda, ou nela conversível; não é penalidade por infração e nem constitui sanção pecuniária decorrente de ato ilícito; obrigatoriamente será instituído por lei; tem fundamento jurídico no poder soberano do Estado; sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras dos entes políticos de modo que esse possa realizar sua função social.

Nesse contexto, após delimitar a concepção de tributo, versa-se sobre as espécies tributárias que compõem o sistema impositivo nacional.

#### 1.1.1.2 Espécies Tributárias

A importância de discriminar as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que modalidade se cuida, está no fato de que cada uma corresponde a um regime jurídico próprio. Por exemplo: a União não pode criar dois impostos com o mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições com o mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição social com fato gerador idêntico o de um imposto já existente. Indispensável, pois, surgindo uma exação, conseguir saber com segurança sua classificação (PAULSEN, 2008, p. 37).

Os autores divergem em relação ao tema. Para os fins deste trabalho, explana-se a classificação denominada quinquipartide ou pentapartide, em virtude de compreender todas as espécies do atual modelo. De acordo com essa óptica elas são cinco: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições de melhoria; iv) contribuições especiais e v) empréstimos compulsórios.

Os impostos representam a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo Poder Público que deverá ser recolhida pela pessoa física ou jurídica a fim de atender às despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens de

ordem pessoal ou particular. É uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal.

Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade. Realmente, a exação encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para sua instituição e cobrança, de que a Administração Pública desenvolva em relação ao contribuinte qualquer atividade específica. Portanto, a prestação patrimonial do contribuinte é unilateral, porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação (CARRAZA, 2005, p. 493-494; CARVALHO, 2005, p. 36; AMARO, 1998, p. 30).

Dessarte, o imposto é uma espécie tributária cuja obrigação tem como hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Ao contrário, as taxas exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte e o seu valor deverá limitar-se ao custo do serviço, sob pena de seu excesso caracterizar uma ilegalidade.

Caracteriza-se por apresentar, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte (CARVALHO, 2005, p. 39). É uma obrigação que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora algumas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa.

É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária. Diante disso, pondera-se que taxas são obrigações impositivas que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte que consiste num serviço público ou num ato de polícia (CARRAZA, 2005, p. 500; AMARO, 1998, p. 31).

Já a contribuição de melhoria é uma espécie tributária que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Essa ação governamental somente pode consistir numa obra pública que causa valorização

imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações (CARRAZA, 2005, p. 524; CARVALHO, 2005, p. 41-42).

A exação visa vedar o enriquecimento sem causa dos administrados. O Estado não deve patrocinar a valorização de imóveis particulares e, via de consequência, o enriquecimento econômico de determinado cidadão, em detrimento dos outros. Por esse motivo, sempre que a obra pública realizada proporcionar a valorização do imóvel de um particular é lícito ao Poder Público recuperar o enriquecimento obtido, por meio dessa imposição fiscal.

Pondera-se que a contribuição de melhoria somente pode ser exigida se em consequência da obra decorrer valorização para a propriedade imobiliária do administrado, sendo a melhoria que proporciona o suporte a cobrança do tributo.

Ao lado desse gravame, existem os empréstimos compulsórios que são instituídos pela União em duas situações: a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente; e b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Representam ingressos de recursos temporários aos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o ente político a obrigação de restituir a importância que foi emprestada (AMARO, 1998, p. 51).

A exigência encontra seu fundamento de validade numa convenção celebrada entre o Poder Público e o contribuinte (CARRAZA, 2005, p. 537). Caracteriza-se como uma espécie tributária e obedece ao regime jurídico tributário. Os recursos arrecadados devem ser destinados ao atendimento das despesas que fundamentaram a sua instituição. O dever de restituir é o aspecto mais relevante e diferenciador dessa exigência tributária.

Por sua vez, as contribuições especiais são agrupadas em três figuras: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico e c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas. A competência de instituí-las é atribuída à União que deverá utilizá-las como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas. Os ingressos de recursos são necessariamente direcionados a instrumentar (ou

custear) a atuação dos entes políticos na específica situação no setor da ordem social (AMARO, 1998, p. 54; CARVALHO, 2005, p. 41).

Das contribuições sociais – primeira subespécie - surgem os recursos destinados ao financiamento do sistema de seguridade social responsável pelos serviços prestados pelo Estado em prol dos direitos sociais dos administrados.

A segunda subespécie - contribuições para intervenção no domínio econômico (CIDE) - são exigências impositivas que somente se destinam a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes. A receita decorrente de tais contribuições deve, necessariamente, ser destinada aos fins da intervenção (CASSONE, 2004, p. 127).

Finalmente as contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas - terceira subespécie - que são imposições destinadas ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas das categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente instituídas. As contribuições de interesse de categorias profissionais são instituídas na avidez das classes que possuem profissões legalmente regulamentadas, com o escopo de executar as atividades de controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional.

Além dessas contribuições de competência da União, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir a contribuição para o custeio da iluminação pública, a qual tem a finalidade de prover os municípios com recursos para fazer frente aos dispêndios com a iluminação pública.

Por fim, cabe esclarecer que o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do Poder Judiciário, teve a oportunidade de apresentar a classificação dos tributos de acordo com o seu entendimento<sup>2</sup>:

- a) impostos
- b) taxas
- c) as contribuições
  - c.1. de melhoria

---

<sup>2</sup> Recurso Extraordinário 138.284-CE, Plenário, Carlos Velloso, unânime, 1º-7-1992, RTJ 143/313.

- c.2. parafiscais
  - c.2.1. sociais
    - c.2.1.1 de seguridade social
    - c.2.1.2 outras de seguridade social
    - c.2.1.3 sociais gerais
- c.3. especiais
  - c.3.1. de intervenção de domínio econômico
  - c.3.2. corporativas
- d) empréstimos compulsórios

Pelo exposto, foram evidenciadas as espécies tributárias existentes no sistema tributário nacional, assinalando suas principais características para melhor compreensão, porquanto é indispensável o entendimento sobre as normas tributárias que disciplinam o modelo. A seguir, versa-se sobre o assunto.

#### 1.1.1.3 Legislação Tributária

Nos sistemas de direito escrito, a fonte básica do direito é a lei, na esfera tributária, centrada no princípio da Legalidade, exerce o papel fundamental. O sistema tributário brasileiro assemelha-se a esse modelo.

O direito positivo brasileiro compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. Os três primeiros são próprios do modelo federativo, enquanto o último revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Como se nota, tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais (CARVALHO, 2005, p. 56).

Os instrumentos introdutórios de regras se dividem em instrumentos primários – a lei na acepção lata – e instrumentos secundários ou derivados – os atos de hierarquia inferior à lei. Essa classificação é aplicável ao ordenamento como um todo, valendo para a ordem jurídica do sistema nacional, da mesma forma que para o Estado Federal, para os sistemas estaduais e para os sistemas municipais (CARVALHO, 2005, p. 58). Por decorrência lógica, é o critério que deve ser adotado no plano das relações tributárias.

Os instrumentos primários são: i) Constituição Federal; ii) Emendas à Constituição; iii) lei complementar; iv) lei ordinária; v) lei delegada; vi) medidas provisórias; vii) decretos legislativos; e a viii) Resolução.

A Constituição Federal é o instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abriga, em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, determinações que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque não indicam diretamente condutas que suscitam vínculos tributários, mas o conteúdo ou a forma que as regras terão que conter.

É na Lei das leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também estão fixados os limites positivos e negativos da atividade coercitiva daquelas pessoas políticas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos (CARVALHO, 2005, p. 58-59).

Em matéria tributária, a Lei Maior estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar e delimita a repartição das receitas tributárias. A sua superioridade normativa apresenta a idéia de um mandamento fundamental cujo incontestável valor jurídico atua como pressuposto de validade de toda ordem positiva instituída pelo Estado.

A Carta Magna é, portanto, uma importante fonte das regras do sistema tributário nacional, uma vez que nela estão fixados os princípios básicos e as normas nucleares pertinentes aos tributos. Inclusive, outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno, cujo exercício deve ser efetivado por meio de lei infraconstitucional.

A Constituição Federal, ao refletir a realidade social do país e acompanhar a sua evolução, deve ser alterada. As Leis constitucionais são as que importam em emendas à constituição e emendas constitucionais de revisão. Tais leis modificam a Lei Maior e, desse modo, constituem normas constitucionais em sentido formal, situadas em patamar hierárquico superior às leis complementares, mas inferiores à Carta Maior originária em face do exame de sua constitucionalidade.



Após passar por esse exame, integram-se à Constituição da República e passam a ocupar o mesmo degrau hierárquico (CASSONE, 2004, p. 50). Qualquer alteração legislativa que importe mudança no sistema de normas constitucionais tributárias depende de emenda constitucional. As emendas constitucionais, uma vez aprovadas, incorporam-se à Carta Magna, passando a ter a mesma força das normas constitucionais pré-existentes.

Para perfazer as normas constitucionais surge a lei complementar, a qual cumpre hoje função institucional da mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte (CARVALHO, 2005, p. 60).

Em sentido amplo, chama-se aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição (AMARO, 1998, p. 159). Tem como finalidade completar uma norma constitucional não autoexecutável, ou seja, explícita norma despida de eficácia própria, sujeitando-se à aprovação por maioria absoluta, isto é, voto favorável de mais da metade do número total de membros das casas legislativas (quorum especial). Sua elaboração tem como finalidade a complementação ou regulamentação de assuntos tributários. A lei complementar tributária serve para especificar as disposições constitucionais e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Nessa linha, surge a lei ordinária que é o item do processo legislativo mais apto a introduzir preceitos concernentes à regra matriz dos tributos; no plano federal, no plano estadual e no plano municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária (CARVALHO, 2005, p. 11). É, em regra, o veículo legislativo que cria o tributo, traduzindo, pois, o instrumento formal através do qual se exercita a competência tributária, observados os balizamentos postos na Carta Maior e nas normas infraconstitucionais que, com apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar (AMARO, 1998, p. 164). É fonte formal básica dos tributos que compõem o sistema impositivo. Exige, no processo de votação, a maioria simples, significando que abrange apenas os parlamentares presentes à votação e não o número total de parlamentares das casas legislativas.

Nessa esteira, a lei delegada é mais uma exceção à regra genérica pela qual a atividade que consiste em editar diplomas legais pertence, com exclusividade, ao Poder Legislativo. Serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá

solicitar a delegação ao Congresso Nacional, que se manifestará mediante resolução, especificando o conteúdo e os termos de seu exercício.

Representa o ato normativo de confecção adstrita ao Poder Executivo, por meio de delegação conferida pelo Poder Legislativo. As matérias reservadas à lei complementar não serão objeto de delegação. Não existe vedação para disciplinar matéria tributária por lei delegada, entretanto, a medida provisória vem sendo utilizada amplamente para esse fim.

Embora a doutrina mostre-se contrária, a jurisprudência predominante do país, até mesmo do Supremo Tribunal Federal, admite o uso de medida provisória em matéria tributária, inclusive para instituição de tributos<sup>3</sup>. Constituem inovação da Carta de 1988. Sob o ângulo político, foram criadas para compensar a União pelo desaparecimento do decreto-lei. Seu perfil jurídico, não obstante, é diverso. Além disso, são subordinadas aos pressupostos de relevância e urgência, são expedidas pelo Presidente da República e irradiam, de pronto, todos os efeitos para os quais estão preordenadas.

O Chefe do Executivo, ao editá-las, com força de lei, submetê-las-á de imediato à apreciação do Congresso Nacional. Pode se afirmar, por isso mesmo, que é traço imanente à fisionomia jurídica da entidade o entrar em vigor imediatamente quando publicada (CARVALHO, 2005, p. 64). As medidas provisórias devem ser convertidas em lei no prazo de sessenta dias, podendo ser prorrogadas uma única vez. Caso não tenha havido a conversão da medida provisória em lei, não haverá que se falar em exigências das obrigações impositivas.

Em seguida tem-se o decreto legislativo, que é ato de exclusiva competência do Legislativo. Existem em todas as esferas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). O traço distintivo, no entanto, vem do fato de não passar pela verificação do Poder Executivo, como ocorre com a lei. É o estatuto expressivo das competências exclusivas das casas legislativas e está no nível da lei ordinária. Aprovado por maioria simples, sendo promulgado pelo Chefe do Poder Executivo, que determina sua publicação.

A norma adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, inclusive os de ordem tributária, como se presta às Assembleias

---

<sup>3</sup> AGRAG 236.976; RE 138.284.

Legislativas estaduais para absorver o teor dos convênios celebrados entre as unidades federadas, transformando-os em regras jurídicas válidas (CARVALHO, 2005, p. 74).

Por sua vez, a resolução é norma jurídica que resulta de deliberação do Congresso Nacional ou de uma das suas Casas (Câmara dos Deputados e Senado Federal). No âmbito tributário, as resoluções mais importantes são aquelas oriundas do Senado Federal.

Há possibilidade de expedição de resolução do Senado nos seguintes casos: a) para estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, interestaduais e de exportação, sendo de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) para estabelecer, ainda, em matéria de ICMS: alíquotas mínimas nas operações internas, desde que resulte da iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e alíquotas máximas nas operações, visando resolver conflitos específicos que envolvam interesses de Estados, desde que resulte de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; c) para fixar alíquotas máximas do ITCMD; e d) para fixar alíquotas mínimas do IPVA.

Por seu turno, surgem os instrumentos secundários que são todos os atos normativos que estão subordinados à lei: i) decreto regulamentar; ii) instruções ministeriais; iii) circulares; iv) portarias; v) ordens de serviço e vi) outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

O decreto regulamentar é ato da competência privativa dos Chefes dos Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não são dotados de autonomia, servem para possibilitar a correta execução das leis (CARVALHO, 2005, p. 75). É ato normativo unilateral que especifica o mandamento de uma lei não autoaplicável, cria normas jurídicas gerais (CARRAZA, 1981, p. 75-76). Por estar adstrito ao âmbito de determinada lei, o decreto regulamentar não poderá ampliá-la ou reduzi-la, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica (novos direitos e obrigações). Por isso sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias (CARVALHO, 2005, p. 75-76).

As instruções ministeriais são de competência dos ministros de Estado para o fim de promover a execução das leis, decretos e regulamentos que digam respeito

às atividades de seu Ministério. É importante frisar que as disposições desses atos não podem contrariar os comandos das leis ou dos regulamentos, situando-se em patamar inferior.

As circulares encerram normas jurídicas de caráter infralegal e visam à ordenação uniforme do serviço administrativo. Seu campo de validade, porém, é restrito a setores específicos, destinando-se a orientar determinados agentes quanto as suas atribuições. Não desfrutam da generalidade própria das instruções ministeriais.

As portarias consubstanciam em regras gerais ou individuais que o superior edita para serem observadas por seus subalternos. Ocorrem em todos os degraus da escala hierárquica, desde os ministérios até as mais simples repartições do serviço público.

As ordens de serviço são autorizações ou estipulações concretas, mas para um determinado tipo de serviço que será desempenhado por um ou mais agentes, especialmente credenciados para o trabalho. Seu âmbito é bem delimitado, circunscrevendo-se aos serviços e aos funcionários que os prestam.

Os outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas caracterizam-se pelos pareceres normativos, na esfera federal, que consistem em manifestações do entendimento de agentes especializados sobre matéria tributária submetida à sua apreciação, e que adquirem foros normativos, vinculando a interpretação entre funcionários, no que concerne ao tópico em discussão. Incluem-se nessa espécie as decisões dos órgãos singulares ou colegiais que controlam a legalidade dos atos administrativos e que, uma vez reiteradamente convergentes, aplicam-se com força normativa (CARVALHO, 2005, p. 87).

Em análise última, frise-se que as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares - instrumentos primários e instrumentos secundários - que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes compreendem a legislação tributária do sistema impositivo brasileiro.

Em seguida abordam-se as facetas das exigências fiscais sobre consumidor e produtor.

#### 1.1.1.4 Incidência Tributária

A incidência tributária no contexto de uma economia caracterizada como de mercados competitivos oferece uma forma simples para entender o porquê da diferença entre incidência legal e econômica de um tributo.

Um tributo específico é aquele que arrecada um montante fixo por unidade vendida (“*ad rem*”). Trata-se da exação sobre consumo característico dos sistemas tributários dos países emergentes. No Brasil, tem-se como exemplo, algumas mercadorias tributadas pelo IPI, cuja tabela de incidência define o valor do imposto por unidade vendida em função das características do produto. Uma obrigação impositiva caracteriza-se como “*ad valorem*” quando é estabelecido um percentual sobre o preço do produto (base de incidência). No Brasil, é o caso da maioria dos tributos.

Numa economia com característica de mercado competitivo, a incidência de um tributo específico não é afetada pela sua incidência estatutária. Em outras palavras, não importa se a exação deva ser recolhida aos cofres públicos pelo comprador ou pelo vendedor (ARVATE e BIRDEMAN, 2004, p. 171).

Os tributos denominados “*ad valorem*” têm os mesmos efeitos sobre a quantidade de equilíbrio e sobre os preços aos compradores e vendedores que um “*ad rem*”. Portanto, num mercado competitivo, os efeitos da incidência tributária de ambas as técnicas são semelhantes. Assim sendo, a incidência tributária independe do tipo de exigência fiscal (“*ad rem*” ou “*ad valorem*”) e da incidência legal (se sobre os vendedores ou compradores) em mercados denominados competitivos.

Vale dizer, se a oferta é perfeitamente elástica (ou seja, se o produtor pode repassar para os preços todos os aumentos nos seus custos) ou a demanda é perfeitamente inelástica (ou seja, o consumidor consome a mesma quantidade independente do preço), todo o ônus fiscal será suportado pelos consumidores.

Por seu turno, o total dos encargos fiscais é suportado pelos vendedores no caso de a oferta ser perfeitamente inelástica, pois eles ofertarão sempre a mesma quantidade, independente do preço; e, no caso da demanda perfeitamente elástica, os consumidores somente estão dispostos a comprar qualquer quantidade desse produto ao seu preço de mercado original, não aceitando quaisquer repasses de aumento nos custos para os preços (ARVATE e BIRDEMAN, 2004, p. 172-176).

Dessa forma, a distribuição da carga tributária entre vendedores e compradores dependerá das elasticidades-preço de oferta e demanda do mercado em análise.

Todavia, em mercados não competitivos (monopólios e oligopólios) há situações em que os agentes econômicos podem exercer uma forte influência sobre os preços de mercado.

ARVATE e BIDERMAN (2004, p. 164) esclarecem:

No monopólio o único produtor pode aumentar seu preço reduzindo a produção. Sua tentativa de repassar aos consumidores o imposto que incide sobre o seu produto vem acompanhada de produção mais baixa e redução das vendas. O monopolista pode compensar a redução nas vendas com o aumento do preço de seu produto, maximizando os lucros quando os custos marginais se igualam à receita marginal. O monopolista aumentará o preço em função da instituição do imposto, reduzindo a sua produção. O resultado é que o preço ao consumidor aumenta em um montante menor que o valor total do imposto, enquanto o preço líquido do imposto, cai. O monopolista suporta parte da carga do imposto, enquanto sob competição perfeita, os vendedores não suportam qualquer parcela do imposto quando seus custos são constantes.

No caso da adoção da hipótese de mercados competitivos, para a análise de incidência, não importava se o imposto era “*ad valorem*” ou “*ad rem*”. Entretanto, no caso de indústrias monopolísticas, o tipo de tributo é relevante para análise.

Para qualquer aumento de receita obtido pelo governo com a adoção de um tributo sobre um mercado monopolista, a produção nesse mercado será mais alta com um tributo “*ad valorem*” do que com uma exação “*ad rem*” (ARVATE e BIRDEMAN, 2004, p. 176).

Outra estrutura de mercado que poderia ser analisada é a estrutura oligopolística, situada entre os extremos da competição perfeita e do monopólio. No entanto, não há uma teoria de comportamento da firma que seja amplamente aceita e que torne possível fazer quaisquer previsões acerca da incidência tributária nesse mercado, embora alguns economistas tenham explorado tal tema, utilizando diferentes hipóteses específicas quanto ao comportamento dos agentes (ARVATE e BIRDEMAN, 2004, p. 177).

Em suma, foram apresentados os caracteres do sistema tributário nacional. Esse capítulo evidenciou os aspectos do modelo. Na sequência trata-se dos seus entraves para o crescimento da economia do Brasil.

## 2 A NECESSIDADE DA REFORMA

### 2.1 DIAGNÓSTICO

#### 2.1.1 Estrutura Tributária Brasileira

Ao longo da história, o sistema tributário brasileiro utilizou-se das experiências de outros países, baseado na facilidade de arrecadação e sem uma preocupação em cumprir com uma justiça tributária (AMARAL, 2007, p. 2).

Uma parte da deficiência do modelo atual foi causada pela Constituição promulgada em 1988 que, ao ampliar o papel do Estado na economia, criou um sistema de financiamento insuficiente para o seu tamanho nela definido. O resultado foi o aumento de uma série de tributos cumulativos para atender à necessidade adicional imediata de financiamento, sem preocupação com aspectos técnicos e regras econômicas, visando tão somente à urgência de majoração na arrecadação.

Em razão disso, o sistema impositivo é considerado caro, complexo e em muitos aspectos regressivo, além de ineficiente, principalmente devido aos inúmeros tributos cumulativos exigidos. Ainda, existem várias espécies tributárias que complicam o seu entendimento e a sua operacionalização (FERREIRA e MACHADO, 2003, p. 18).

Nessa esteira, a arrecadação tributária brasileira está fortemente concentrada nos tributos sobre a produção de bens e serviços (que se traduz no gravame sobre o consumo) e na exigência direta sobre os salários. Os contribuintes recolhem tributos sobre a sua renda (IR, INSS), sobre o seu patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITCMD, ITBI) e sobre o seu consumo (ICMS, IPI, PIS, COFINS). Dessa forma, como referência, cita-se o ano de 2006, em que, em média, 39,72% do rendimento total de cada brasileiro foram destinados ao pagamento de tributos, esse percentual equivaleu a 145 dias de trabalho (AMARAL, 2007, p. 5).

Oficialmente, o Brasil tem um sistema tributário progressivo. No entanto, parece existir um consenso geral de que ele é muito menos progressivo do que a legislação tributária sugere, havendo até mesmo aqueles que o caracterizam como regressivo (ARVATE e BIDERMAN, 2004, p. 165).

Na tributação progressiva, a relação entre o tributo devido e a renda cresce quando a renda aumenta. Já no caso regressivo, essa relação decresce. No caso da

tributação proporcional, a relação entre a imposição devida e a renda permanece constante com o aumento na renda.

Os estudos sobre a incidência tributária no Brasil são unânimes em afirmar que os gravames fiscais sobre bens e serviços são mais representativos que o ônus sobre a renda e o patrimônio na arrecadação total (ARVATE e BIDERMAN, 2004, p. 168).

É certo que os países pobres ou em desenvolvimento concentram suas arrecadações nos tributos embutidos no preço final de mercadorias e serviços (denominados tributos sobre o consumo), já que a renda média da população é pequena, o que dificulta a cobrança de tributos sobre a renda e sobre o patrimônio. Mas, tal proceder torna o sistema tributário injusto, pois onera de maneira elevada as pessoas pobres, sem que os ricos contribuam na sua exata capacidade econômica. Assim, a exigência fiscal sobre o consumo é regressiva, ao contrário da tributação sobre a renda e patrimônio que são progressivas (AMARAL, 2007, p. 15).

Para agravar a estrutura tributária brasileira, os entes políticos consideram o salário como renda. Embora essa caracterização seja repudiada pelos especialistas, o que se observa é que a legislação tributária, nos últimos anos, ampliou significativamente o conceito de renda, de forma a abranger quase todo o auferimento financeiro, estando, dessa forma, os salários quase totalmente incluídos nesse conceito (ARVATE e BIDERMAN, 2004, p. 165).

Destaca-se, como referência que, em 2001 cada brasileiro pagou R\$ 1.087,07 de tributos para a Receita Federal e R\$ 388,83 para o INSS. Em 2005 esse pagamento se elevou para R\$ 1.977,02 de tributos para a Receita Federal e R\$ 629,28 para o INSS (AMARAL, 2007, p. 25).

Na Constituição promulgada em 1988, como exposto, foi ampliado o papel do Estado na economia, todavia foi criado um mecanismo insuficiente para custear esses dispêndios. Então, a solução encontrada pelos administradores públicos foi a criação de tributos com o escopo de fazer frente àquelas despesas, sendo certo que a incidência tributária de maior volume ocorre sobre os bens e serviços de consumo.

Portanto, os governos, com a finalidade de cumprir suas obrigações, operacionalizam o sistema impositivo com a precípua função de arrecadar. Não há uma preocupação com a qualidade da tributação. Então, o modelo, conforme operacionalizado, tornou-se caro e complexo.



## 2.1.2 Excesso de Normas Tributárias em Vigência

O sistema tributário nacional é composto por uma grande quantidade de normas de natureza tributária que dificultam o entendimento e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

Para disciplinar as exigências impositivas, a legislação tributária é modificada constantemente: mais de 3.200 normas estão em vigor – leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, portarias, instruções, etc – ou 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Por dia útil são editadas 56 normas tributárias, ou 2,3 regras fiscais por hora (AMARAL, 2007, p. 6).

Após 19 anos da promulgação da Constituição da República, do total de leis e determinações infralegais editadas no Brasil, cerca de 6,50% se referem à matéria tributária. São 26.854 normas tributárias federais - 18,07% do total - 72.029 normas tributárias estaduais - 7,53% do total - e 137.017 normas tributárias municipais - 5,43 % do total (AMARAL *et al*, 2006, p. 10).

Nesse período, ao analisá-las, AMARAL *et al* (2006, p. 19) enunciam:

Do total de 3.628.013 normas gerais editadas, 12,54% ou 454.953 estavam em vigor quando a Constituição Federal completou 19 anos. Das 235.900 normas tributárias editadas, 7,28% ou 17.173 estavam em vigor em 05 de outubro de 2007. Em média, cada norma tributária editada tem 11,23 artigos, cada artigo tem 2,33 parágrafos, 7,45 incisos e 0,98 alínea. Assim, foram editados neste período 2.649.157 artigos, 6.172.536 parágrafos, 19.736.220 incisos e 2.596.174 alíneas. Estão em vigor 192.853 artigos, 449.347 parágrafos, 1.436.753 incisos e 188.996 alíneas. Como a média das empresas não realiza negócios em todos os Estados brasileiros, a estimativa de normas que cada uma deve seguir é de 3.203, ou 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Isto corresponde a 5,5 quilômetros de normas, se impressas em papel formato A4 e letra tipo Arial 12.

Em decorrência dessa quantidade de normas, as firmas gastam cerca de R\$ 30 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação (AMARAL *et al*, 2006, p. 21).

Esses recursos financeiros e humanos poderiam ser aplicados no desenvolvimento de melhores tecnologias ou aperfeiçoamento dos trabalhos realizados nas organizações privadas. Dessa maneira, o atual modelo tributário

implica altos custos burocráticos para as firmas apurarem e pagarem seus tributos, além de um enorme contencioso com o Estado (União, Estados-federados, Distrito Federal e Municípios).

### 2.1.3 Quantidade de Exações Exigidas no Brasil

O sistema tributário nacional está estruturado de forma a permitir aos entes políticos a cobrança de: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuição de melhoria; iv) contribuições especiais (social, de serviço e sindical, interventivas e corporativas) e v) empréstimo compulsório. Essas exações são impostas pelos entes políticos – União, Estado, Distrito Federal e Municípios – de acordo com suas competências.

Por tais razões, cerca de 62 tributos são cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. Desde os mais conhecidos como IPTU, IPVA e INSS, passando por aqueles que estão ligados às atividades empresariais, como ICMS, IPI, PIS, COFINS, CSLL, IRPJ e ISS, até aqueles que pouco são conhecidos pela população, como CIDE, Salário-Educação, etc. (AMARAL *et al*, 2006, p. 11).

A quantidade de tributos aumenta os gastos dos entes políticos e dos contribuintes. O devedor (sujeito passivo), além do pagamento da exação, tem que criar mecanismos para acompanhar as regras da tributação. Os entes políticos (sujeito ativo) precisam criar procedimentos para acompanhar o fato gerador dos tributos, fiscalizar, receber e extinguir a obrigação tributária. Para isso, obrigatoriamente utilizam recursos humanos e financeiros, via de resultado aumenta-se o custo de todo o modelo tributário. Por tudo isso, a quantidade de tributos exigidos no Brasil contribui para majorar os custos com o sistema impositivo.

### 2.1.4 Tributos Exigidos de Forma Cumulativa

Uma questão relevante na análise do sistema tributário nacional é a incidência tributária cumulativa dos tributos. Essa sistemática é considerada uma técnica de tributação pelos entes políticos.

ARVATE e BIDERMAN (2004, p. 170) ponderam:

Um tributo é dito cumulativo quando é cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores, ou seja, a cobrança de tais tributos, quando não é acompanhada de mecanismos de compensação dos montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção, produz a alocação dos recursos e deteriora a capacidade de competição dos produtores nacionais.

O governo federal para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro após 1988 se obrigou a criar e fortalecer as contribuições cumulativas em detrimento de exações de melhor qualidade (PAES e BUGARIN, 2006).

A tributação não cumulativa foi substituída pela de caráter cumulativo. A explicação mais difundida pelos defensores dessa alternativa foi de que esse tipo de tributação é de fácil fiscalização, além de ser menos afetado pelas oscilações na conjuntura econômica, em virtude da maior parte incidir sobre o faturamento e não sobre o lucro (ARVATE e BIDERMAN, 2004).

A sistemática cumulativa ocasiona o efeito cascata horizontal que consiste na incidência de repetidas vezes de um mesmo gravame nas várias etapas da produção ou circulação. Do mesmo modo, causa o efeito cascata vertical que se refere à incidência de uma determinada exigência fiscal sobre o valor de outras obrigações impositivas.

Esse é o caso, por exemplo, da CSLL criada em 1989; da COFINS aumentada de 0,5% para 2% em 1990 e para 3% em 1999. Esses são típicos exemplos de impostos em cascata de fácil arrecadação que se por um lado atingem o objetivo imediato de aumentar a arrecadação, criam significativas distorções econômicas no que se refere principalmente à competitividade interna e externa dos produtos brasileiros (FERREIRA e MACHADO; 2003, p. 67).

Esse tipo de tributo é prejudicial à eficiência econômica, pois distorce os preços relativos, aumentando os custos. A competitividade dos produtos nacionais em comparação aos estrangeiros - tanto no mercado externo quanto interno - reduz-se não somente pelo aumento dos custos, mas também pelo fato de que esses gravames implicam a adoção do princípio de origem no comércio internacional, uma vez que incidem sobre exportações e não sobre importações. Isso é problemático num contexto de globalização econômica, que exige harmonização internacional dos

sistemas tributários nacionais, dado que todos os nossos principais parceiros comerciais adotam o princípio de destino (AFONSO *et al*; 2002, p. 16).

É oportuna a ênfase de GIAMBIAGI (2002, p. 8) em relação à incidência cumulativa:

O problema da estrutura tributária disso resultante é que ela carrega um viés importante contra a competitividade da produção nacional. De fato, contrariamente aos impostos sobre o valor agregado, em que se pode fazer a desoneração tributária dos bens colocados no porto ou acrescentar a mesma carga de impostos àqueles que são nele desembarcados, não é possível saber o valor dos tributos embutidos em cada produto transacionado com o exterior. Isso significa, por um lado, que os produtos brasileiros são exportados com um sobrepreço tributário em relação ao valor dos produtos similares com os quais irão concorrer no resto do mundo e, por outro, que os produtos importados – e que não sofrem esse tipo de incidência fiscal – concorrem em condições vantajosas com os produtos nacionais. Conseqüentemente, a estrutura tributária brasileira incorpora um duplo prejuízo para o balanço de pagamentos, ao encarecer tanto as exportações como a produção doméstica, barateando, em termos relativos, as importações.

Em relação à sistemática, AFONSO *et al* (2006, p. 17) comentam:

A ampliação do fluxo de produtos e a abertura econômica praticamente eliminam a possibilidade de os países tributarem suas exportações, da mesma forma que desaconselham a utilização de tributos que onerem os produtos nacionais, prejudicando a competição com os importados. A regra geral passa a ser a extinção de todos os gravames que possam afetar sua competitividade, tanto no mercado interno quanto externo. Tal condição não é atendida pelos impostos de natureza cumulativa (sobre a receita ou o faturamento), porque afetam duplamente a capacidade de o produtor doméstico enfrentar com sucesso os desafios da abertura. Eles oneram as exportações, mas não as importações (quando não existem tributos similares nos países de origem), fazendo com que o produto estrangeiro desfrute de condições mais vantajosas na concorrência com o nacional, em ambos os mercados mencionados. O mesmo se aplica às contribuições sobre os salários - geralmente destinadas ao financiamento da previdência social -, embora neste caso o problema seja até agora menos grave, uma vez que, em todo o mundo, as contribuições compulsórias sobre os salários formam a principal base de sustentação financeira dos sistemas previdenciários. Apesar de haver uma tendência à redução das contribuições incidentes sobre salários, é preciso reconhecer que este movimento depende fundamentalmente das condições político-institucionais. Enquanto nos países europeus ainda é elevada a participação das contribuições previdenciárias, na Ásia este percentual é reduzido.

Conseqüentemente as incidências tributárias cumulativas, nas quais os tributos pagos em uma etapa da cadeia produtiva não geram direitos aos créditos nas etapas seguintes, resultam em uma série de distorções na economia: i) organização ineficiente da estrutura produtiva; ii) aumentos nos dispêndios relativos

aos investimentos; iii) elevação dos custos das mercadorias destinadas para exportação; e iii) favorecimento às importações.

Portanto, a sistemática da cumulatividade influencia de forma negativa o desenvolvimento da economia brasileira.

#### 2.1.5 Tributação Excessiva Sobre a Folha de Salários

Uma das características do sistema tributário brasileiro é a elevadíssima tributação da folha de salários, principalmente pela contribuição previdenciária (INSS).

A contribuição é destinada para a previdência social. A exação é paga pelos empregados e pelos empregadores. A base de cálculo para o empregador é montante total da folha de pagamento. Os empregados pagam de acordo com seu salário de contribuição. Para as empresas, a contribuição é fixada em 20% sobre o total da remuneração paga a todos os empregados, avulsos, incluindo os autônomos e os sócios ou administradores da empresa.

FERREIRA e MACHADO (2003, p. 22), ao explicar os entraves fiscais do sistema tributário nacional ao investimento estrangeiro, assinalam:

[...] o INSS incidente sobre a folha de salários encarece o custo de mão-de-obra, juntamente com os ônus da complexa legislação trabalhista brasileira. A consequência é um provável estímulo ao investimento em bens de capital que permitam poupar pessoal, que é um fator abundante na economia. Os efeitos negativos refletem-se em menor expansão do mercado consumidor interno e em pior distribuição de renda.

Essa elevada tributação da folha de pagamentos provoca uma série de impactos negativos para a economia brasileira: i) agrava as condições de competitividade das empresas nacionais; ii) estimula a informalidade e iii) ocasiona baixa cobertura da previdência social.

Além disso, é inegável que essa situação leva a um círculo vicioso no qual a elevada tributação provoca a informalidade e, por conta da alta informalidade, a exigência das empresas formais acaba sendo majorada.

Dessa maneira, o excessivo ônus fiscal sobre os salários prejudica gravemente o crescimento da economia brasileira.

### 2.1.6 Custos dos Investimentos

Na aquisição de bens de capital os tributos inclusos no preço de aquisição não serão aproveitados pelas firmas compradoras em uma única parcela no ato da tradição. Os créditos fiscais de ICMS deverão ser utilizados em 48 parcelas mensais e os créditos de PIS e COFINS em 12 frações mensais.

É óbvio, pois, para o setor privado, o custo dos investimentos é elevado devido ao longo prazo de recuperação dos créditos dos tributos pagos sobre os bens de capital. Uma empresa leva 48 meses para compensar o ICMS quitado na compra de uma máquina (ao ritmo de 1/48 por mês) e 12 meses para compensar o PIS e a COFINS (ao ritmo de 1/12 por mês).

O custo efetivo dessa postergação depende da situação financeira da companhia. Para uma firma sem nenhuma dívida, corresponde ao que deixa de receber por não aplicar os recursos no mercado financeiro. Para uma empresa endividada, corresponde aos juros pagos sobre o crédito que tem de emprestar para financiar o longo prazo de recuperação dos tributos.

Em virtude dessas exigências legais, os investimentos pelas firmas são reduzidos pela escassez de recursos para aplicação em bens de capital, isto é, a sistemática prejudica o crescimento da economia do Brasil.

### 2.1.7 Problemas com o ICMS

O ICMS, de competência do Estados-federados, apresenta 27 diferentes legislações, com enormes variedades de alíquotas e critérios de apuração, ou seja, cada ente político regulamenta o imposto conforme sua conveniência.

Destaque-se que o Brasil é o único país do mundo em que o maior tributo arrecadado na economia é um imposto sobre o valor adicionado regido por leis subnacionais. A harmonização internacional pressupõe a harmonização dos sistemas impositivos domésticos e as regras constitucionais a esse respeito são falhas, propiciando sonegação e concorrência entre Estados-federados, nocivas às suas finanças públicas e ao país (VARSANO *et al*, 1998, p. 11).

Na mesma linha, ao comentar as características do sistema tributário nacional, AFONSO *et al*, (2002, p. 25) aludem:

Quanto à tributação do fluxo de bens e serviços, tanto o IPI como o ICMS foram assumindo, ao longo do tempo, características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade, e o ISS, como se sabe, é um imposto cumulativo. O ICMS sofreu uma profunda reformulação, através da Lei Complementar 87/96, que melhorou substancialmente a sua qualidade. Contudo, as legislações do IPI e - mais ainda - do ICMS foram se tornando cada vez mais complicadas com o passar do tempo, de modo que dificilmente um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-las e cumpri-las integralmente.

Uma parte dos problemas do imposto relaciona-se com sua forma de cobrança nas operações interestaduais. Nessas transações, uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria e uma parte ao Estado de destino.

Essa metodologia foi a maneira encontrada pelos Estados brasileiros para atenuar o efeito concentrador do ICMS. Reduzindo a alíquota cobrada na fronteira, parte do imposto incidente sobre a produção industrial concentrada nas regiões Sul e Sudeste, seria captada pelos entes Federados menos desenvolvidos, repartindo-se melhor o produto da arrecadação. A fórmula foi aperfeiçoada até consagrar o regime vigente, no qual as saídas de mercadorias no sentido Sul-Norte são tributadas a uma alíquota menor do que as que seguem no sentido inverso (REZENDE, 2003, p. 40).

Essa estrutura gera a resistência dos Estados-Federados em ressarcir as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS, sob o argumento de que deveriam ressarcir um tributo que foi recolhido em outra unidade da Federação. Esse acúmulo de créditos é uma das maiores preocupações dos exportadores brasileiros e, em vários casos, tem levado o Brasil a perder investimentos para outros países.

Além disso, existe o problema da disputa, através da qual um Estado-Federado reduz o ICMS para atrair investimentos para seu território. No início, essa estratégia foi vista como opção dos Estados-Federados pobres para atrair investimentos, compensando a falta de uma política efetiva de desenvolvimento regional. Com o tempo, no entanto, as unidades ricas também passaram a praticar essa estratégia, a qual perdeu força como instrumento de desenvolvimento regional e passou a gerar uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do país.

Ao comentar a concorrência entre os Estados brasileiros, expressa REZENDE (2003, p. 07):

Grande parte das dificuldades vivenciadas para enfrentar esse tema deve-se ao regime hoje aplicado à tributação estadual, que torna os orçamentos dos estados mais dependentes do que se produz e não do que se consome em seus territórios. Como a produção é mais concentrada regionalmente do que o consumo, a ampliação das competências estaduais aumenta a desigualdade na repartição das receitas e torna necessário ampliar as transferências compensatórias a cargo da União. Por seu turno, o enfraquecimento da União limita suas possibilidades de intervir de forma mais efetiva na questão regional, criando uma situação insatisfatória para todos.

Ademais, os Estados vêm concedendo benefícios fiscais mediante negociações particulares e sem qualquer coordenação, a disputa tem produzido uma verdadeira desordem tributária, gerando uma enorme insegurança para os investidores. De fato, ao fazer um investimento, uma empresa não tem conhecimento se seus concorrentes receberão benefícios que podem comprometer sua capacidade de competir e sobreviver no mercado.

Vale salientar que a insegurança atinge até as empresas que receberam incentivos e não sabem se conseguirão mantê-los: i) por conta de decisões judiciais reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, inclusive obrigando a cobrança retroativa dos tributos que deixaram de ser pagos; e ii) porque vários Estados-Federados não estão aceitando o crédito de ICMS de produtos que receberam incentivos em outras unidades da Federação.

Conseqüentemente, essa insegurança leva os empresários a reduzir os investimentos ou então exigir um retorno mais alto sobre eles. Em razão disso, os problemas relacionados ao ICMS levam o país a uma ineficiência econômica.

#### 2.1.8 Os Dispêndios Burocráticos do Sistema

O sistema impositivo brasileiro é complexo, proporcionando um custo financeiro enorme aos contribuintes, ao mesmo tempo originando constante insegurança aos administrados de estarem cumprindo com todas as obrigações exigidas pela fiscalização.

Ou seja, é exigido pelo Governo o cumprimento de inúmeras imposições adicionais por parte dos contribuintes. As firmas devem cumprir cerca de 97



exigências para atender os preceitos do fisco, dentre elas destaca-se: entrega de declarações, preenchimento de formulários, redigir livros, insculpir guias, gravar arquivos magnéticos, entre outros. Com efeito, os custos das empresas para cumprir corretamente com essas determinações são aproximadamente de 1,5% do seu faturamento (AMARAL, 2007, p. 10).

Nesse diapasão, FERREIRA e MACHADO (2003, 19) fazem a seguinte menção:

Outro aspecto crítico do atual sistema tributário é o enorme volume de obrigações acessórias que os contribuintes, especialmente as empresas, devem cumprir a um custo que não é mensurado. As diferentes exigências fiscais dos diversos níveis de governo exigem sistemas de informação sofisticados e caros. As empresas que operam em vários Estados e municipalidades enfrentam uma dificuldade significativa no acompanhamento de exigências fiscais em constante mudança. Por outro lado, as multas por infrações às normas fiscais acessórias são de uma forma geral excessivas, claramente punitivas e não compatíveis com o eventual dano que a falta de seu cumprimento possa causar. Há uma urgente necessidade de simplificação e de eficiência. Neste contexto, é possível que um investimento maciço em informatização e na qualificação de pessoal em todos os níveis governamentais, tivesse como retorno imediato uma sensível melhoria do problema da sonegação, reduzindo-se também o custo com obrigações acessórias para os bons contribuintes.

É importante frisar que os governos têm aprimorado os seus sistemas de fiscalização, a partir dos seus próprios bancos de dados e também através do cruzamento de informações permutadas com outras esferas de poder. Em 2006 entrou em funcionamento uma série de novas tecnologias de controle e acompanhamento da movimentação financeira e patrimonial das empresas (AMARAL *et al*, p. 10).

Isso representa uma especialização do fisco em exigir os tributos dos contribuintes. Dessa maneira, as firmas obrigatoriamente precisam investir em controles internos para que não ocorram erros na apuração das exações devidas.

Como se observa, os gravames provocam gastos, pois exigem o uso de recursos, tanto do governo quanto do contribuinte, para sua administração e, principalmente, na medida em que, alterando o comportamento dos agentes econômicos, interferem nas decisões sobre o uso dos recursos, causando ineficiência alocativa (AFONSO *et al*, 2002, p. 10).

Além disso, FERREIRA e MACHADO (2003, p. 12) exprimem que há questões de soluções mais complicadas:

Como a incerteza quanto ao pagamento de determinados tributos à entidade governamental correta em face de interpretações não consolidadas de nossos tribunais. Isto se aplica, por exemplo, a conflitos relativos ao município para o qual o ISS deve ser recolhido, à tributação aplicável a serviços de uso da Internet, etc, conflitos estes para os quais o Judiciário ainda não consolidou uma diretriz que dê segurança ao contribuinte. A necessidade de melhoria na qualidade técnica legislativa, também é um objetivo altamente desejável. A quantidade de legislação tecnicamente pobre é uma das dificuldades enfrentada por todos aqueles que militam na área tributária.

Por seu turno, um dos grandes entraves ao crescimento das empresas brasileiras é o complexo sistema tributário, o qual causa um custo financeiro enorme ao contribuinte e ainda, uma constante insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco (DIAS, 2005, p. 15).

Os dispêndios relacionados às questões tributárias são: seleção de pessoal; contratação de escritórios contábeis, bancas jurídicas, consultorias e assessorias; aquisição de informações fiscais e banco de dados de legislação e gastos com auditorias para verificação de diversas exigências fiscais.

Conclui-se que as obrigações adicionais exigidas pelo modelo tributário ampliam os dispêndios dos administrados, isto é, o contribuinte tem que cumprir todas as obrigações acessórias de acordo com as determinações legais. Dessa maneira, as firmas devem aplicar recursos para tais desideratos provocando o acréscimo em suas despesas. Em análise última, as obrigações acessórias do sistema tributário concorrem para agravar os custos do modelo, influenciando negativamente ao crescimento da economia do Brasil.

#### 2.1.9 A carga tributária brasileira

A carga tributária está associada à ideia de sacrifício, uma vez que o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido para dar espaço ao repasse aos cofres públicos. É nesse sentido que se pode considerar uma carga tributária: baixa, suportável ou excessiva.

Grosso modo, a carga tributária bruta pode ser definida como o total de tributos compulsoriamente recolhidos pelo setor privado ao governo. O adjetivo

(bruta) é adicionado para enfatizar que esse número não leva em conta os recursos fiscais que o governo devolve ao setor privado na forma de transferências, como o pagamento de aposentadorias, pensões, seguros-desemprego, bolsas de distintas naturezas etc. (SANTOS *et al*, 2008, p. 25).

De acordo com HALL e TAYLOR (1989, p. 120), o governo possui influência na demanda agregada de um país de três formas básicas: a) comprando bens e serviços, contribuindo diretamente com a demanda; b) aumentando a renda com pagamentos de transferências, como as da previdência social ou o salário-desemprego; e reduzindo a renda pessoal e das empresas através da tributação. Nos dois últimos casos (b e c), a demanda é influenciada indiretamente porque provoca uma variação na renda.<sup>4</sup>

Por tais razões, ao analisar o sistema tributário nacional, é proeminente a verificação do montante atingido pela carga tributária nesse modelo. Utiliza-se a relação dos tributos arrecadados com o produto interno bruto no Brasil.

Em linhas gerais, o produto interno bruto é a medida do produto agregado das contas nacionais de um país, podendo ser observado sob três ópticas diferentes, embora equivalentes: a) sob a óptica do produto: o PIB é igual ao valor dos bens e serviços finais produzidos em uma economia em determinado período; b) sob uma variante da óptica do produto: o PIB é a soma ou valor adicionado na economia em um determinado período; e c) sob a óptica da renda: o PIB é a soma de toda a renda gerada na economia em determinado período (BLANCHARD, 1999, p. 350).

A maioria dos países utiliza o PIB como meio de medida principal da atividade econômica nacional, pois mede o volume da produção dentro de suas fronteiras. No Brasil, assim como em outros países, é utilizado como indicador da produção da riqueza nacional (KRUGMAN e OBSTFELD, 2001, p. 151).

Dentre os vários órgãos que calculam a carga tributária brasileira destaca-se: i) a Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES; ii) o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística; iii) a Receita Federal do Brasil e o iv) TCU – Tribunal de Contas da União. Todavia, a inexistência de uma metodologia oficial de cálculo

---

<sup>4</sup> De acordo com os autores, o governo tem sido considerado exógeno – não explicado no modelo – tradicionalmente em termos macroeconômicos. Empiricamente falando, o setor governo reage a condições econômicas – em parte por causa de tentativas conscientes de afetar a economia. Portanto, para HALL e TAYLOR (1989), não é exato considerar o comportamento do governo como exógeno.

ocasiona diferentes resultados nos apontamentos da carga tributária brasileira. Na sequência utiliza-se a apuração feita pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.<sup>5</sup>

A tabela abaixo demonstra a carga tributária brasileira no período de 1996 até 2006:<sup>6</sup>

**TABELA 1 - CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA (1996-2006)**

ARRECADÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM R\$ MILHÕES

ANO	PIB		TRIBUTOS			TOTAL	CARGA TRIB/PIB	
	ANTERIOR	NOVO	FEDERAIS	ESTADUAIS	MUNICIPAIS	ARRECADÇÃO	ANTERIOR	NOVA
1996	778.887	843.966	139.484	62.980	10.116	212.580	27,29%	25,19%
1997	870.743	939.147	158.566	69.320	11.305	239.191	27,47%	25,47%
1998	914.188	979.276	181.828	72.070	14.219	268.117	29,33%	27,38%
1999	973.846	1.065.000	210.691	79.154	15.096	304.941	31,64%	28,63%
2000	1.101.255	1.179.482	250.302	95.383	16.011	361.696	32,84%	30,67%
2001	1.198.736	1.302.136	278.599	108.262	16.884	403.745	33,68%	31,01%
2002	1.246.028	1.477.822	341.510	122.234	18.742	482.486	35,84%	32,65%
2003	1.556.182	1.699.948	391.052	139.137	22.990	553.179	35,54%	32,54%
2004	1.766.621	1.941.498	454.313	166.117	29.705	650.135	36,80%	33,49%
2005	1.937.598	2.147.943	514.417	187.873	30.574	732.864	37,82%	34,12%
2006	2.100.946	2.322.818	570.789	211.956	35.193	817.938	38,80%	35,21%

\* DIFERENÇAS NAS SOMATÓRIAS DEVEM-SE A ARREDONDAMENTOS

\*\* NOVOS VALORES CORRENTES DO PIB DIVULGADOS PELO IBGE EM 28/03/2007

\*\*\* PIB ANTERIOR DE 2006 HAVIA SIDO ESTIMADO PELO IBPT EM 28/02/2007

Fonte: IBPT

No ano de 1996 a arrecadação atingiu o percentual de 25,19% em relação ao PIB; em 1997 se elevou para 25,47%; em 1998 cresceu para 27,38%; em 1999 atingiu 28,63%; em 2000 aumentou para 30,67%; em 2001 ampliou-se para 31,01%; em 2002 acendeu para 32,65%; em 2003 acresceu para 32,54%; em 2004 o percentual foi majorado para 33,49%; em 2005 atingiu o percentual de 34,12% do PIB e em 2006 o ônus fiscal alcançou o percentual de 35,21% do PIB.

Como observa-se, a carga tributária brasileira em relação ao PIB cresceu ano após ano. No período de 1996 a 2006 se elevou em 10,02 p.p., isso representa uma majoração de 39,78% nas obrigações impositivas em relação ao PIB. Em

<sup>5</sup> O IBPT considera todos os valores arrecadados pelas três esferas de governo (tributos mais multas, juros e correção), inclusive receitas de contribuições sindicais, a entidade de fiscalização do exercício profissional e custas judiciais; para o levantamento das arrecadações estaduais e do Distrito Federal utiliza como base de dados, além do CONFAZ, os valores divulgados pelas Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, pois alguns estados demoram a entregar seus relatórios ao CONFAZ; quanto às arrecadações municipais, faz um acompanhamento dos números divulgados por 937 municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de responsabilidade Fiscal, e também através dos números divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas dos Estados.

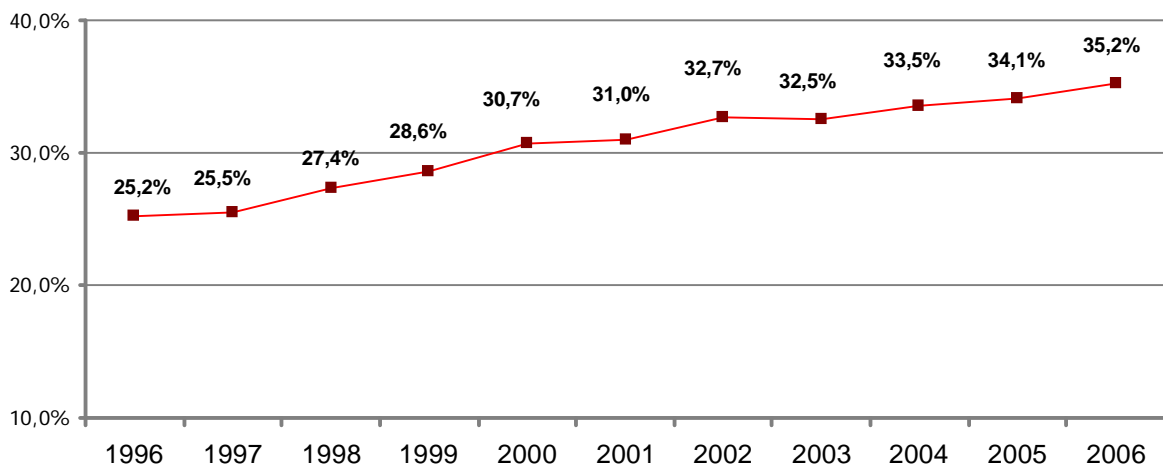
<sup>6</sup> Considerando a revisão do PIB feita pelo IBGE.

remate, na presente análise, é irrefutável a exacerbação desse gravame fiscal ao longo desse período.

Oportuno se torna comentar que o início da majoração da carga tributárias em relação ao PIB teve seu início com a implementação do plano real, em que uma das iniciativas para conter o déficit público, além da criação do Fundo Social de Emergência, foi o aumento dos encargos fiscais para fazer frente ao desafio que era conter a inflação (OLIVEIRA, 1996, p. 101)

Desse período em diante, o aumento da carga tributária aconteceu de forma relevante sendo recolhidos mais recursos aos cofres públicos. Essa evolução da tributação em relação ao PIB no período de 1996 a 2006 pode ser visualizada de forma mais evidente no gráfico a seguir:

**GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA (1996-2006)**



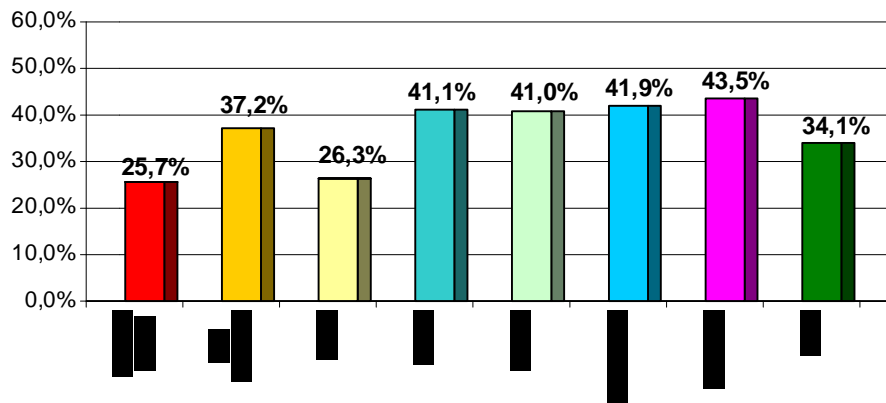
Fonte: IBPT

Diante do exposto, evidencia-se o considerável aumento da carga tributária ao longo desse período. Tal majoração da carga tributária foi decorrente da necessidade de financiamento para os sucessivos aumentos dos gastos públicos do governo ao longo desses anos.

Vale lembrar que a sociedade brasileira não consegue mais suportar esses gravames fiscais. Com isso recorre à evasão fiscal para diminuir os recolhimentos ao Governo. Os tributos retiram da economia recursos que serviriam para aquecer o consumo e possibilitar o tão esperado crescimento econômico do país.

Nessa esteira, é importante o cotejo desses encargos em relação aos países considerados desenvolvidos. Essa decomposição pode ser visualizada através do gráfico apresentado a seguir com os dados do ano de 2005:

**GRÁFICO 2 – COMPARATIVO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM RELAÇÃO AOS PAÍSES DESENVOLVIDOS**



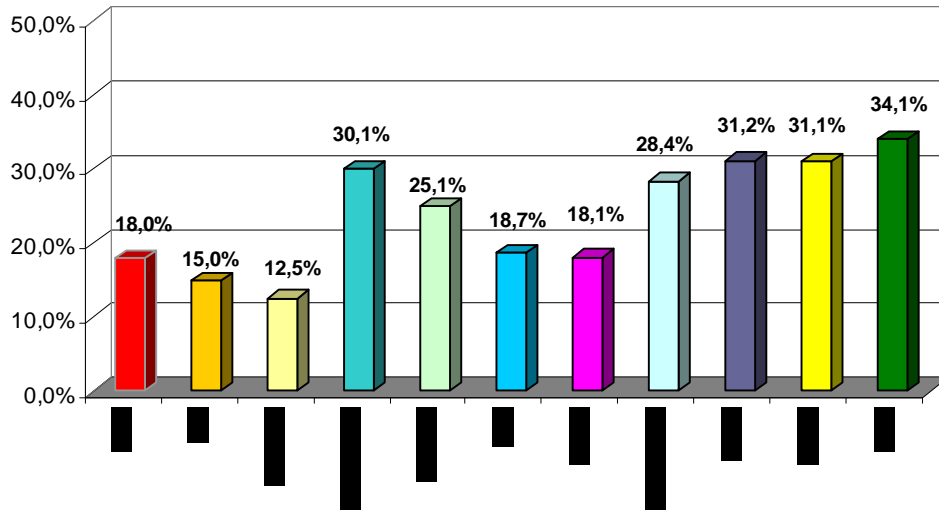
Fonte: CARTA DO IBRE. Novo PIB, antigos desafios. Conjuntura econômica, Maio de 2007

A carga tributária em relação ao PIB nos Estados Unidos é 25,7%; na Grã-Bretanha é 37,2%; no Japão é 26,3%; na França é 41,1%; no Canadá é de 41%; no Reino Unido é de 43,5% e finalmente no Brasil é de 34,1%.

Do exposto, e de acordo com o gráfico acima, o Brasil tem uma carga de tributos maior que os Estados Unidos e o Japão, aproximando-se da Grã-Bretanha. Caso a tendência de crescimento persista, atingirá um ônus semelhante aos países como França, Canadá, Reino Unido e Alemanha. Dessa maneira, observa-se a amplitude da carga tributária brasileira, em verdade, o montante cobrado de tributos no Brasil é semelhante aos países desenvolvidos.

Por sua vez, evidencia-se a seguir a equiparação do Brasil com os países classificados como emergentes com informações do ano de 2005:

### GRÁFICO 3 – COMPARATIVO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM RELAÇÃO AOS PAÍSES EMERGENTES



Fonte: CARTA DO IBRE. Novo PIB, antigos desafios. Conjuntura econômica, Maio de 2007

Os encargos tributários em relação ao PIB são: na China de 18%; na Índia de 15%; em Cingapura de 12,5%; na Coreia do Sul de 30,9%; na Argentina de 25,9%; no Chile de 18,7%; no México de 18,1%; na África do Sul de 28,4%; na Rússia de 31,2%; na Turquia de 31,1% e no Brasil de 34,1%. Com efeito, confrontando a carga fiscal dos países em desenvolvimento com o Brasil, conclui-se que o ônus tributário brasileiro é maior do que todos os outros utilizados na análise. Portanto, o Brasil possui efetivamente uma carga tributária alta demais para a sua condição de país emergente.

Em 2005, a carga tributária atingiu um nível equivalente ao registrado para a média dos países desenvolvidos e maior, uma vez e meia, do que o padrão para os países em desenvolvimento (REZENDE *et al*, 2007, p. 10).

É bem verdade que uma das características dos governos brasileiros é a majoração dos tributos, sendo indiferente do grupo político<sup>7</sup> que esteja na administração. Essa afirmação é comprovada através da tabela 2 que demonstra a evolução do montante das exigências impositivas no Brasil a partir do ano de 1985:

<sup>7</sup> Considerando-se a coalizão de partidos com matizes econômicos distintos.

**TABELA 2 – EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL (1985-2006)**

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM US\$ (1986 A 1991) / R\$ MILHÕES (1992 EM DIANTE)

ANO	FIB	TRIBUTOS		% SOBRE		TRIBUTOS		% SOBRE		TOTAL	% S	CRESCIM
		FEDERAIS	OFIB	ESTADUAIS	OFIB	MUNICIPAIS	OFIB	ARRECAÇÃO	FIB	C. TRIBUT. ANO ANT.		
1986	337.832	56.386	16,69%	17.160	5,08%	2.095	0,62%	75.641	22,39%			
1987	360.810	55.048	15,26%	16.015	4,44%	2.093	0,58%	73.156	20,28%	(2,11) P.P.		
1988	371.939	55.542	14,93%	16.656	4,48%	2.232	0,60%	74.430	20,01%	(0,27) P.P.		
1989	399.647	58.544	14,65%	27.613	6,91%	2.398	0,60%	88.555	22,16%	2,15 P.P.		
1990	398.747	79.352	19,90%	36.219	9,08%	3.684	0,92%	119.255	29,91%	7,75 P.P.		
1991	405.679	65.386	16,12%	29.686	7,32%	4.781	1,18%	99.853	24,61%	(5,3) P.P.		
1992	355.453	60.437	17,00%	26.297	7,40%	3.480	0,98%	90.214	25,38%	0,77 P.P.		
1993	429.968	79.510	18,49%	25.398	5,91%	2.971	0,69%	107.879	25,09%	(0,29) P.P.		
1994	477.920	98.199	20,55%	34.334	7,18%	4.200	0,88%	136.733	28,61%	3,52 P.P.		
1995	646.192	124.695	19,30%	53.139	8,22%	9.024	1,40%	186.858	28,92%	0,31 P.P.		
1996	843.966	139.484	16,53%	62.980	7,46%	10.116	1,20%	212.580	25,19%	(3,73) P.P.		
1997	939.147	158.566	16,88%	69.320	7,38%	11.305	1,20%	239.191	25,47%	0,28 P.P.		
1998	979.276	181.828	18,57%	72.070	7,36%	14.219	1,45%	268.117	27,38%	1,91 P.P.		
1999	1.065.000	210.691	19,78%	79.154	7,43%	15.096	1,42%	304.941	28,63%	1,25 P.P.		
2000	1.179.482	250.302	21,22%	95.383	8,09%	16.011	1,36%	361.696	30,67%	2,03 P.P.		
2001	1.302.136	278.599	21,40%	108.262	8,31%	16.884	1,30%	403.745	31,01%	0,34 P.P.		
2002	1.477.822	341.510	23,11%	122.234	8,27%	18.742	1,27%	482.486	32,65%	1,64 P.P.		
2003	1.689.948	391.052	23,00%	139.137	8,18%	22.990	1,35%	553.179	32,54%	(0,11) P.P.		
2004	1.941.498	454.313	23,40%	166.117	8,56%	29.705	1,53%	650.135	33,49%	0,95 P.P.		
2005	2.147.944	514.417	23,95%	187.873	8,73%	30.574	1,42%	732.864	34,12%	0,63 P.P.		
2006	2.322.818	570.789	24,57%	211.956	9,12%	35.193	1,52%	817.938	35,21%	1,09 P.P.		

\* DIFERENÇAS NAS SOMATÓRIAS DEVEM-SE A ARREDONDAMENTOS

\*\* Valores do PIB de 1996 a 2006 revisados pelo IBGE em 28/03/2007

\*\*\* Arrecadações não definidas em 28/03/2007

Fonte: IBPT.

No governo Sarney (1985-1990) o gravame tributário aumentou em 7,75 p.p.; na gestão de Collor (1990-1992) a majoração foi 0,77 p.p.; na administração de Itamar (1992-1994) a elevação no montante dos tributos foi de 3,52 p.p.; na gerência do primeiro governo de Fernando Henrique Cardoso (1995-1998) a alteração positiva na importância das exações atingiu 1,91 p.p. e no segundo mandato (1999-2002) a elevação foi de 1,64 p.p. e no governo Lula (2003-2006) o ônus fiscal novamente cresceu em 1,09 p.p., totalizando 35,21% de tributos sobre o PIB do Brasil. Assinala-se que os gestores públicos, de diferentes coalizões, seguiram as mesmas diretrizes para majorar a arrecadação.

Ainda que haja alguma controvérsia sobre o tamanho preciso da carga tributária bruta brasileira (CTBB), não há dúvida de que ela aumentou consideravelmente nos últimos 12 anos. Com efeito, i) números do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apontam que a CTBB saltou de cerca de 26% para 33,8% do Produto Interno Bruto (PIB) entre 1995 e 2005; e ii) estimativas



da Secretaria da Receita Federal (SRF) apontam que em 2006 a CTBB atingiu 34,2% do PIB (SANTOS *et al*, 2008, p. 31).

Inclusive, durante os últimos anos, o governo federal conseguiu um substancial avanço na melhora das contas públicas com a geração de crescentes superávits primários. Esses resultados foram, no entanto, alcançados principalmente por um substancial aumento da carga tributária. Essa opção de ajuste fiscal acabou provocando uma série de distorções fiscais que inibem a capacidade de crescimento da economia brasileira.

A expansão da receita foi alcançada com um aumento de tributos considerados de má qualidade, mais especificamente das contribuições sociais que, por serem cumulativas, incidem diretamente sobre o investimento produtivo, assim como sobre a isonomia competitiva do produto brasileiro. Por outro lado, resultou em uma carga tributária excessivamente elevada, considerando o grau de desenvolvimento brasileiro (DAAL'ACQUA, 2005, p. 18).

Nesse sentido deve-se dizer que o abandono da âncora cambial forçou a adoção de uma política fiscal mais rigorosa no segundo mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, que foi mantida no governo do presidente Lula. Nos dois casos, a dificuldade em promover a contenção dos gastos transferiu toda a responsabilidade pela geração de superávits fiscais aos responsáveis pela arrecadação em virtude da necessidade de financiamento. Fortes aumentos nos tributos, promovidos pela revisão das bases de incidência, aumento de alíquotas e sucessivas prorrogações de medidas supostamente transitórias foram promovidos, acentuando o desequilíbrio entre o crescimento dos dispêndios e o comportamento dos tributos de competência do governo federal (REZENDE *et al*, 2007, p. 17).

GIAMBIAGI (2006, p. 31), ao analisar o crescimento dos encargos do período de 1991 a 2005, assinala:

Esse fenômeno favorável aos propósitos arrecadadores das autoridades interessadas em ajustar as contas públicas teve como contrapartida o surgimento ou agravamento de distorções que prejudicam a eficiência da economia. Em primeiro lugar, a elevada carga incidente sobre o setor formal da economia incentiva certos mecanismos de evasão e dificulta a contratação de mais mão-de-obra. Em segundo, a continuidade de certas distorções ao longo de mais tempo conspirou contra um aumento maior da taxa de investimento. Em terceiro lugar, em que pesem alguns avanços positivos, como a transformação da tributação de PIS-Pasep e Cofins em taxação sobre o valor adicionado, permanecem vigentes impostos "em cascata". Por último, mesmo algumas melhoras como a transformação de impostos "em cascata" para a cobrança de valor adicionado têm enfrentado obstáculos, pela existência de casos em que o acúmulo de créditos é maior

que o da taxaço bruta a pagar, sendo portanto um custo para o produtor e afetando negativamente a competitividade brasileira no exterior.

SANTOS *et al* (2008, p. 27), ao discutirem a evolu o dinâmica do tamanho e da composi o da carga tributária brasileira (CTBB) no período 1995-2007, destacam:

o processo de eleva o da CTBB no período pós-real parece ter tido dois "momentos" básicos, quais sejam, a) um primeiro 'momento' no período (1998-2003), em que a eleva o da CTBB, crucial para a sustentabilidade da D vida Líquida do Setor Público, se d  através de uma tributa o mais pesada sobre as empresas estatais e da cria o de novos impostos (indiretos e sobre o patrimônio) e/ou a majora o das alíquotas de impostos existentes (notadamente indiretos); e b) um segundo "momento" no período 2004-2007, em que a eleva o dos impostos parece estar relacionada a um aumento da lucratividade das empresas e da formaliza o da economia (e do mercado de trabalho, em particular) associados a um novo (e ainda pouco compreendido) ciclo de crescimento econômico.

  de ser relevado que nas várias pesquisas promovidas pelas entidades empresariais, a reforma tributária   vista como a mais importante para destravar o crescimento da economia, mas um número significativo de lideranças políticas e do setor privado, de representantes das academias, e mesmo de algumas autoridades públicas, aderem   tese de que primeiro   necessário reformar a previdência para depois cuidar da tributa o. A respeito das dificuldades conhecidas, cabe avaliar os riscos de tal atitude, tendo em conta inclusive a volatilidade do cenário internacional e o atraso que o Brasil já acumula com respeito   posi o alcançada pelas principais economias emergentes (REZENDE *et al*, 2007, p. 19).

Por sua vez, o Plano Real controlou a infla o, todavia ao não ser acompanhado por um plano fiscal, manteve a economia refém de baixas taxas de crescimento. O complemento do Plano Real   o plano fiscal. Não   novidade que a necessidade de corrigir desequil rios fiscais eram apontadas desde o início como um complemento indispensável do Plano Real. Contudo, ao optar por ajustes provisórios e de fôlego curto, debilitou-se o crescimento (REZENDE *et al*, 2007, p. 24-25).

Indubitável que a carga tributária global brasileira cresceu e está num nível muito elevado. Desde o final da década de 90, foi rompida a estreita e esperada vinculação entre crescimento da economia e do ônus fiscal. Pode-se afirmar que, no médio e longo prazo, foi impressionante o esforço tributário realizado pela economia brasileira.

Convém ressaltar que a concentração é forte quando listados os tributos em ordem decrescente do que arrecadam. Embora existam dezenas de tributos, os 10 que mais arrecadam geram 83% da carga global. Computados apenas três espécies - o ICMS; a contribuição sobre a folha salarial e o imposto sobre a renda - geram aproximadamente a metade da receita tributária nacional.

Um número relativamente grande de economistas, como GIAMBIAGI (2006) e BULHÕES (2002) tem defendido a tese de que a elevação continuada do gravame fiscal tem contribuído para desincentivar o investimento privado e, portanto, o crescimento da economia brasileira, pensamento compartilhado por SANTOS e COSTA (2007).

Então, o modelo tributário em vigência ocasiona um ônus fiscal elevado para um país em desenvolvimento, haja vista que a tributação retira parte da renda à disposição na economia diminuindo os níveis de consumo. Portanto, a qualificação do Brasil como país que apresenta uma carga tributária das mais elevadas do mundo é absolutamente verdadeira. Esse montante de exações cobradas no Brasil influencia negativamente o crescimento da economia.

Desse modo, às vistas do setor privado, no que pertine ao sistema tributário, os aspectos apresentados representam os pontos mais contundentes e que se revelam como empecilhos ao crescimento da economia no Brasil.

Adiante, estribados num posicionamento normativo, versa-se panoramicamente sobre as perspectivas para melhoria da tributação brasileira, com reflexos diretos no desenvolvimento econômico nacional.

### **3 PROPOSIÇÕES PARA MODERNIZAR O SISTEMA**

#### **3.1 ALTERNATIVAS**

##### **3.1.1 Modificações Necessárias**

A tentativa de uma ideal reforma tributária é discutida desde meados da década passada pelos representantes do Poder Executivo; Legislativo e das classes empresariais.

O primeiro plano formal de reformar o sistema tributário nacional ocorreu no Governo Collor, com a criação da Comissão Executiva de Reforma Fiscal. Em seguida, na primeira metade da década de 90, surgiu a proposta do imposto único. No período após o Plano Real, a primeira moção foi elaborada pelo Ministério da Fazenda.

No intervalo de 1995 a 1997, os deputados e senadores apresentaram dezenas de projetos de reforma tributária no Congresso Nacional. Do mesmo modo, no final do ano de 1997, o Ministério da Fazenda fez uma nova proposição. Todas as tentativas de alterar o sistema impositivo não tiveram êxito. Em verdade, o interesse do governo federal por mudanças substantivas no modelo diminuiu após o ano de 1998, uma vez que sua estratégia de ajuste fiscal foi bem-sucedida.

Em razão disso, a iniciativa de modificação no modelo tributário foi transferida para o Congresso Nacional que através da Comissão de Reforma Tributária assumiu a responsabilidade de elaborar um substitutivo para os diversos projetos existentes e negociar sua aprovação com as diferentes esferas de governo e representantes da sociedade civil. Contudo, as discordâncias, principalmente entre governo federal e governos estaduais no âmbito das negociações empreendidas, levaram a um impasse que acabou definitivamente com a reforma tributária durante o Governo de Fernando Henrique Cardoso.

Em meados de 2002, o governo federal superou o constrangimento de abandonar a proposta de reforma tributária que tramitava na Casa Legislativa e decidiu mudar de estratégia. Após anos de negociação por uma ampla mudança no sistema tributário nacional, o governo federal optou por alterações pontuais editadas por medidas provisórias. A atenção central recaiu na transformação dos tributos

cumulativos em obrigações impositivas sobre valor agregado, procurando reduzir entraves ao crescimento econômico. Embora o discurso estivesse focado na melhora da qualidade do sistema tributário nacional, a tônica das transformações foi o aumento da carga tributária com a finalidade de atingir os resultados fiscais desejados.

O objetivo foi alcançado pela administração federal. Em análise última, os prefeitos, com o apoio do governo federal, conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a norma que ampliou a base de cobrança do ISSQN de 101 para 208 itens a partir de janeiro de 2004. Na gestão do Presidente Lula, a mesma estratégia de propor mudanças pontuais no sistema tributário nacional foi utilizada. As mutações levadas à prática promoveram um forte aumento na arrecadação (DAAL'ACQUA, 2005, p. 20).

Em primeiro plano, a motivação básica para modernizar o sistema tributário nacional se insere dentro da necessidade de contribuir para o desempenho da economia em virtude de o Brasil apresentar baixas taxas de crescimento nos últimos anos.

Vale dizer que reformar é aprimorar algo que existe, é promover a contínua evolução do sistema. A criação de um novo sistema impositivo gera descontinuidade, causando mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia e criando um ambiente de grande desordem.

Importante a alusão de ARVATE e BIDERMAN (2004, p. 169), que à sua época, Adam Smith já estabeleceu quatro princípios gerais que deveriam nortear um sistema tributário ótimo: i) os indivíduos devem contribuir para as receitas do Estado na proporção de suas capacidades de pagamentos, ou seja, em relação a seus rendimentos; ii) o tributo a ser recolhido deve ser certo e não arbitrário, com o valor e a forma do pagamento sendo claros e evidentes para o contribuinte; iii) todo tributo deve ser arrecadado de maneira mais conveniente para o contribuinte; iv) todo tributo deve ser recolhido de forma que implique o menor custo possível para o contribuinte, além do montante exigido pelo Estado com a exação.

Atualmente a definição correta dos plexos de valores que devem alicerçar um sistema tributário é incerto. Todavia, o desafio enfrentado numa reforma tributária consiste em desenvolver um projeto que atenda aos objetivos de estimular o crescimento da economia brasileira.

Nessa esteira, é indispensável modernizar o sistema tributário do Brasil, via de consequência reduzir os encargos fiscais. Por tais razões, uma reforma tributária tem que apresentar um modelo impositivo de boa qualidade, isto é, aquele que se exerce mediante tributos simples, eficientes e que dificultem a sonegação.

No entanto, melhorar as exigências fiscais do sistema é uma tarefa complexa para qualquer administrador público, sendo imprescindível focalizar as principais alternativas para esse desiderato. Vários dos autores pesquisados, como; AFONSO *et al* (2002); COSTA (2003); FERREIRA e MACHADO (2003); DAAL'ACQUA (2005); DIAS (2005); AFONSO e MEIRELLES (2006); AMARAL *et al* (2006); AMARAL (2007); AMARAL *et al* (2007); GIAMBIAGI (2002); PAES e BUGARIN (2006); REZENDE (2007); SANTOS *et al* (2007); SANTOS *et al* (2008); VARSANO *et al* (1998); apresentam sugestões para melhorar o sistema tributário, algumas alternativas já ultrapassadas e outras que podem ser implementadas.

Na sequência versa-se sobre as propostas que, baseadas na melhor doutrina, dentre as sugestões pesquisadas e considerado o modelo atual, se apresentam propositivamente em condições de melhorar qualitativamente a tributação nacional e proporcionar o efeito desejado, qual seja, incrementar o crescimento econômico do Brasil.

#### 3.1.1.1 Reduzir a aplicação da sistemática cumulativa para cobrança de tributos

Os tributos cumulativos, tanto sob o ponto de vista econômico, quanto sob a óptica jurídica, são considerados de má qualidade, com prejuízos para toda a sociedade.

Por ostentarem caráter cumulativo, oneram o sistema produtivo, tornando os bens de consumo menos acessíveis à população. Além disso, as mercadorias e os serviços com destino à exportação ficam sobrecarregados e dispendiosos.

Por tudo isso, deve ser garantida a metodologia da não cumulatividade das exações, mediante a criação de um sistema de atribuição de créditos, sempre que um bem ou serviço seja utilizado como insumo para fabricação de outro ativo ou para prestação de outro serviço, via de resultado, eliminando-se a incidência cumulativa dos tributos.

Nessa vereda, em virtude dos efeitos negativos para a economia nacional ocasionado por esse regime, a modalidade não cumulativa é um mecanismo que deve ser intensificado, ao mesmo tempo, ser preservado para os tributos que já se enquadram nessa sistemática.

Em suma, a medida necessária é a alteração de todos os tributos cobrados através do regime cumulativo para sistemática não cumulativa, com isso desonerar-se o setor produtivo, via de consequência incentiva a produção industrial ocasionando um crescimento da economia.

### 3.1.1.2 Simplificar o ICMS

Em primeiro plano, a simplificação do ICMS é incontestavelmente um dos pontos mais polêmicos de uma reforma tributária. Precisa ser implementado no país um imposto uniforme que seja exigido por uma única legislação. Com isso a disputa entre Estados será eliminada e ainda dificultará a sonegação da exação. Assim sendo, é imperativa a unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única norma de caráter federal.

Nessa linha de raciocínio, a regulamentação do imposto caberia a um órgão colegiado com representantes dos Estados e da União. Esse órgão teria competência para expedir um regulamento único do imposto, dentro dos limites e das delegações autorizadas pela lei federal.

O imposto seria não cumulativo, assegurando-se o amplo direito ao crédito. O escopo é tornar mais efetivo esse axioma, evitando toda e qualquer forma de incidência cumulativa da exação.

Ainda, as alíquotas aplicáveis a cada produto ou serviço nas operações internas de cada Estado seriam uniformes em todo o território nacional. Confere-se, mediante essa regra, maior simplicidade ao sistema, bem como se garante uma igualdade de tratamento sobre um mesmo produto ou serviço.

O manejo das alíquotas interestaduais do imposto seguiria o princípio da repartição entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria e/ou do serviço. Em outras palavras, o imposto continua sendo arrecadado parte ao Estado de origem e parte ao Estado de destino.

Nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, que não seja contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, deve ser garantida a

divisão de receitas entre os Estados de origem e destino, isto é, o Estado de origem ficaria obrigado a repassar o valor que seria correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ao de destino.

A arrecadação e a fiscalização seriam feitas pelos Estados-Federados e Distrito Federal, sem prejuízo do exame suplementar da União. O objetivo é a simplificação, economia e eficácia dos procedimentos de auditoria fiscal.

Pelo exposto, é indispensável que a fixação das normas relativas ao ICMS seja feita através de uma lei federal, diminuindo os custos das firmas para operacionalizar e controlar a exação e colocando fim nas disputas entre os Estados-Federados por novos empreendimentos em sua região. As firmas, com essa modificação, terão maior segurança em realizar seus investimentos em agregados produtivos contribuindo para o crescimento da economia do país.

### 3.1.1.3 Desonerar a Folha Salarial

A queda da formalidade no mercado de trabalho decorre fundamentalmente da tributação previdenciária sobre a folha de salários. Os aumentos ocorridos nas alíquotas previdenciárias (no caso da contribuição patronal, variaram ao longo das últimas décadas de 3% para 20%) atingiram fortemente firmas e setores intensivos em mão-de-obra, desestimulando a geração ou a formalização de vínculos empregatícios.

Por seu turno, o declive da arrecadação é resultado da contínua elevação da contribuição previdenciária. A decisão de deixar o mercado formal é tomada pelos trabalhadores (e/ou pelos empregadores) visando à evasão previdenciária, isto é, o custo da contribuição previdenciária não tem, do ponto de vista desses agentes, contrapartida adequada em termos de benefícios.

Ao contrário disso, tem-se, ao longo do tempo, um aumento da formalidade (e dos recolhimentos previdenciários) com a redução das alíquotas da contribuição. A majoração dos percentuais das obrigações impositivas previdenciárias ocasionou elevação da arrecadação, com o passar do tempo, entretanto, originou o aumento da informalidade e, via de resultado, a queda na arrecadação. Conclui-se que uma redução nas alíquotas das contribuições previdenciárias resultará em novo aumento da base de arrecadação (trabalho formal) e, conseqüentemente, acréscimos nos ingressos dessas exigências fiscais.



É de ser relevado que os empregados das firmas são levados à informalidade em virtude do gravame sobre a folha de pagamento. Os encargos sociais nesses patamares obrigam as firmas a escolherem essa trilha como uma forma de evasão fiscal, como se nota, a opção é uma estratégia utilizada para diminuir os custos da mão-de-obra utilizadas em suas atividades.

Por conseguinte, é imprescindível que a contribuição das firmas para a previdência social em virtude dos seus colaboradores seja reduzida, com o objetivo de aumentar a quantidade de contribuintes do sistema previdenciário.

Com o passar do tempo, em virtude da ampliação da base das pessoas que contribuem, ocorrerá uma majoração da arrecadação. Em verdade, é preciso reduzir o gravame sobre a folha de pagamento para alargar a base dos segurados em razão do aumento do emprego formal, originando um aumento nas entradas de recursos relativos às contribuições.

Essa medida certamente contribuirá para o crescimento econômico do país em virtude do incentivo a contratação de mão-de-obra pelas firmas.

#### 3.1.1.4 Desonerar os Investimentos

A princípio, os ativos fixos precisam ser completamente desonerados pela redução gradual do prazo requerido para a apropriação dos créditos dos tributos pagos na suas aquisições.

O ICMS, tributo estadual, pago na aquisição de um bem, de acordo com a legislação vigente, deverá ser utilizado pelas firmas na proporção de 1/48, isto é, a empresa utilizará os créditos em 48 meses. Da mesma sorte, as contribuições para o PIS e a COFINS, exações federais, inseridas no preço de compra de um ativo somente poderão ser utilizadas em 12 parcelas mensais, ou seja, em 12 meses, conforme as leis em vigor.

Com efeito, os custos dos investimentos aumentam consideravelmente em virtude dos tributos incidentes nessas operações. Como se observa, para as companhias que têm recursos financeiros disponíveis para aplicação representam a redução em outros investimentos (produtivos ou especulativos); de igual forma, nas firmas menos solventes, o ônus fiscal significa a necessidade de emprestar no mercado mais dinheiro, normalmente com uma taxa de juros alta, para quitá-los.

Como se viu, essa exigência de postergar a utilização dos créditos dos tributos na aquisição de ativos desestimula os investimentos.

Dessa maneira, é essencial que o Estado, ente político competente para cobrar o ICMS, e a União, sujeito ativo para exigir as contribuições do PIS e da COFINS, autorizem a utilização dos créditos dessas exações no ato da aquisição de um ativo, conseqüentemente, reduzindo o ônus sobre os investimentos incentivando sua elevação, via de resultado, contribuindo para o crescimento da economia do país.

#### 3.1.1.5 Desonerar as Exportações

Por sua vez, para não comercializar tributo com o mercado internacional, é vital para a economia brasileira adotar medidas de modo a desonerar as exportações, contribuindo para os produtos brasileiros se tornarem competitivos no mercado externo.

Nesse viés, não deverão ser tributados os produtos que compõem a cadeia produtiva das exportações. Em outras palavras, todos os insumos destinados à produção ou prestação de serviços destinados ao mercado internacional devem ser desonerados.

Vale lembrar que as distorções acumuladas concernentes ao ônus tributário incidente sobre as exportações constituem fator de alto risco face ao objetivo de tornar o Brasil competitivo em relação aos outros países em desenvolvimento.

Em síntese, é indispensável que os governos tomem medidas para diminuir a incidência de tributos em toda a cadeia produtiva das mercadorias destinadas ao comércio exterior, assim contribuindo para fortalecer a economia brasileira.

#### 3.1.1.6 Instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas

A competência para criar o imposto sobre as grandes fortunas é da União, não obstante isso, jamais aconteceu. No atual momento da economia brasileira, é imprescindível que o Governo faça sua implementação.

A criação do imposto tem como objetivo exigir uma maior carga tributária daqueles que, por possuírem maior riqueza, demonstram maior capacidade contributiva, efetivando a justiça fiscal. Em remate, grava-se o patrimônio das

pessoas mais abastadas, que consistirá em poderoso instrumento para viabilizar a justiça distributiva.

Vale lembrar que essa receita poderá fazer frente às possíveis reduções de arrecadação em virtude das outras alterações anunciadas para o sistema tributário brasileiro. Além desse fator, a influência da tributação sobre a economia é significativa e qualquer movimentação em seu rumo proporciona efeitos na sua eficiência.

### 3.1.1.7 Vedar a instituição e majoração de tributos por meio de Medida Provisória

Em linhas gerais, a disciplina normativa de matéria tributária, efetuada por meio de medida provisória, sempre foi objeto de controvérsia, tanto no plano doutrinário quanto no jurisprudencial.

Discute-se, em síntese, se um ato normativo não emanado do Poder Legislativo, onde têm assento os representantes do povo, pode veicular a instituição ou majoração de tributos, notadamente por se tratar de instrumento excepcional, destinado à produção de normas com força de lei, pelo Presidente da República, atendidos os pressupostos de relevância e urgência.

Todavia, o atual Texto Fundamental contempla a possibilidade de utilização de medida provisória para a instituição e majoração de tributos. Por conseguinte, as exações fiscais, nesse caso, não se submeterão ao necessário processo legislativo (ensejador do debate entre os parlamentares).

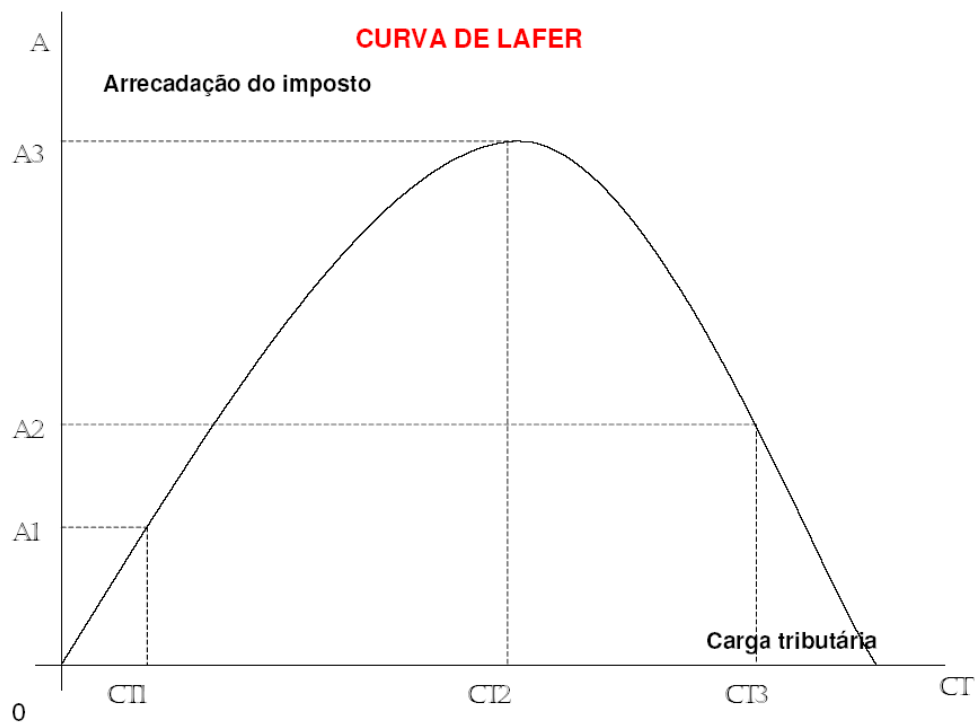
Por isso, esse veículo legislativo em matéria tributária deve ser defeso. Com a eliminação desse expediente, a instituição e a majoração de obrigações impositivas passaria a contemplar o rol de matérias sobre as quais é vedada a edição de medidas provisórias.

Em análise última, com essa alteração evita-se que o Executivo Federal majore a carga tributária brasileira com a finalidade de cumprir suas metas fiscais, diversamente disso, terá que controlar os gastos públicos.

### 3.1.2 Perspectivas das Propostas para o Crescimento da Economia Brasileira

Esse trabalho adotou a hipótese, de teor explicitamente normativo, de que a implementação de uma reforma tributária, com as alternativas apresentadas, subjugará os efeitos negativos do sistema tributário sobre a economia, permitindo um crescimento econômico do Brasil.

A partir de um determinado ponto, de acordo com a “curva de Laffer”<sup>8</sup>, os ingressos fiscais tendem a reduzir, em função do aumento da carga tributária. Isso se deve ao fato de que um gravame excessivamente alto propende a gerar evasão fiscal e desestímulo aos negócios em geral.



FONTE: TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 84.

<sup>8</sup> Curva de Laffer: Teoria desenvolvida (...) pelo economista norte-americano Arthur Lafer, segundo a qual existe uma relação peculiar entre a arrecadação tributária e a taxa de impostos na economia. Quando essa última é baixa, a relação é diretamente proporcional, mas depois de ultrapassar um ponto de maximização da arrecadação, a relação passa a ser inversamente proporcional. Assim, a partir de determinado nível de tributação, qualquer elevação da taxa, ao invés de provocar aumento da arrecadação, resultaria numa redução. Ao contrário, uma redução da taxa de impostos proporcionaria um aumento da arrecadação. Para Lafer, a economia norte-americana se encontraria na seção descendente da curva, onde a arrecadação é inversamente proporcional à variação da taxa fiscal. As causas principais desse fenômeno são a evasão fiscal (quando os impostos são muito elevados) e o desestímulo provocado sobre os negócios em geral. No entanto, a intenção da Curva de Lafer não era determinar a taxa de impostos que maximizaria a receita, mas chamar a atenção dos formuladores de política econômica para os efeitos dinâmicos de uma política tributária.

Em verdade, através dos argumentos da curva de Laffer, depreende-se que o estímulo ao crescimento da economia deveria se originar da redução dos tributos que oneram os custos de produção, os investimentos, a produtividade e os lucros. Por seu turno, o aumento da produção contribui para atenuar o desemprego e a alta de preços, de modo a influenciar positivamente sobre os problemas defrontados.

Assim, de modo abreviado, as perspectivas que se vislumbram com as proposições expendidas, são as seguintes:

- i. simplificação das obrigações tributárias, com redução de custos de apuração e recolhimento de tributos;
- ii. aumento da competitividade, através da desoneração das exportações e da redução da tributação sobre a folha de pagamentos, contribuindo para o fortalecimento do Brasil no ambiente de concorrência internacional;
- iii. melhora nas condições de investimento, através da desoneração tributária sobre os bens de capital;
- iv. eliminação do componente de incerteza resultante da disputa entre os Estados;
- v. aumento da eficiência econômica e da produtividade, através da redução da incidência cumulativa de tributos;
- vi. formalização do mercado de trabalho, por meio da desoneração da folha de pagamento;
- vii. desenvolvimento de setores intensivos em mão de obra, em razão de uma estrutura tributária mais favorável em decorrência da desoneração da folha salarial; e
- viii. redução da carga tributária brasileira.

Ao propósito, com esses impactos, certamente as alterações no sistema tributário nacional contribuirão para o crescimento da economia do Brasil. As modificações influenciam diretamente a competitividade e o crescimento da economia. Vale dizer, as possíveis diminuições na arrecadação seriam compensadas com ganhos de receita tributária pelo governo em virtude do crescimento econômico.

Os tributos são afetados pelas variações na renda real na medida em que geram alterações na base tributária. Portanto, os tributos diretos, como o imposto de renda, serão maiores se houver um crescimento nos salários e nos lucros reais. Por

sua vez, impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, aumentarão com o nível de atividade da economia. Por tudo isso, afirma-se que um aumento no produto interno bruto gera um aumento na arrecadação tributária.

Nesse sentido, para o Brasil, em fase de desenvolvimento, as modificações no sistema tributário tornarão o modelo impositivo mais simples e com uma carga tributária que não absorva parte substancial do PIB. De efeito, não será comprometido o dinamismo da economia e a competitividade das firmas.

As sugestões apresentadas são suficientes para estimular as exportações e os investimentos, ambos de grande importância para contribuir com crescimento da economia do país. Além disso, frise-se que os benefícios para a população brasileira ocorrerão à medida que o novo modelo de tributação mostrar seus resultados.

Vale dizer, a conservação dos atuais níveis de elevada carga tributária causará uma ineficiência na alocação dos recursos disponíveis numa economia em crescimento. Com menor ônus fiscal, o país poderá apresentar um retorno melhor, uma vez que deixando mais recursos nas firmas certamente estimulará o investimento e a criação de empregos. Com efeito, o direcionamento do dinheiro das empresas para aplicações em investimentos (do que em tributos) será mais eficiente para economia como um todo.

Inclusive, pondere-se que um modelo impositivo, implementando as alterações sugeridas, estimulará o empreendedorismo e a consequente ampliação de empregos pelas pequenas e médias firmas. Diferente disso, um sistema tributário ineficiente pode dificultar ou mesmo inviabilizar a criação de novas firmas. Portanto, essas sugestões apresentadas tendem a afetar de forma positiva a competitividade das firmas e o crescimento da economia como um todo.

É certo destacar que a redução dos encargos tributários, se não elimina, certamente diminui as distorções originadas na escala de produção, tornando-a mais eficiente por meio do aumento da quantidade produzida e da elevação da renda dos detentores dos fatores de produção. É óbvio pois, que isso implica aumento na base impositiva. Além disso, promove uma mudança de categoria dos agentes de sonegadores para contribuintes do sistema. Como se nota, o resultado desse processo é importante, visto que ocorre ganho de receita tributária por parte do governo e promoção do crescimento da economia.

Com efeito, as modificações enfatizadas procuram apontar os rumos da reforma do sistema, respeitando as restrições impostas pelo esforço tributário

realizado pela sociedade brasileira e pelas novas exigências do cenário internacional. Outrossim, é preciso reconhecer que as alterações tributárias envolvem a realocação de recursos entre os entes políticos e os agentes econômicos, por isso as mudanças abruptas nas características dos tributos devem ser evitadas.

Nessa esteira, a reforma tributária deve ser tratada como um processo em que as mudanças sejam gradativamente introduzidas. Obviamente, não há reforma em que todos ganham. Após decorrido algum tempo é que seus beneplácitos, traduzidos em maior capacidade do país para se desenvolver, podem contemplar todos os agentes da sociedade.

Consequentemente qualquer mudança no modelo terá dificuldades de ser aprovada em razão do profundo conflito de interesses entre os principais agentes envolvidos. Contribuintes, particularmente os segmentos empresariais, pleiteiam a simplificação do sistema e a desoneração da produção. Os governos aceitam mudanças no modelo desde que isso não implique perda de arrecadação e nem mudanças em suas prerrogativas federativas.

Em razão disso, promover alterações amplas requer capacidade política de administrar e vencer conflitos. O eventual sucesso de qualquer proposta está condicionado a uma ampla negociação entre os diversos agentes envolvidos.

Consoante noção cediça, não existe um modelo perfeito, mas há um adequado ao tamanho do Estado. Verdade seja, às vistas do setor privado, esse conjunto de propostas para melhorar as exigências impositivas do sistema tributário nacional influencia favoravelmente o crescimento da economia brasileira.

## CONCLUSÃO

As transformações dos mercados ocorridas nos últimos anos impulsionam as discussões sobre a necessidade de melhoria no sistema tributário brasileiro. O tributo é todo pagamento obrigatório ao Estado, e o seu recolhimento é feito em dinheiro. A exigência impositiva não é penalidade por infração e nem constitui sanção pecuniária decorrente de ato ilícito. A imposição sem lei que a institua a torna inexistente. A cobrança deve ser realizada conforme determina a legislação, não comportando discricionariedade do administrador público. As exações são devidas aos entes políticos - União, Estados, Municípios e Distrito Federal -, sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que esse possa realizar sua função social.

As imposições estão descritas na Carta Magna. Os doutrinadores, de forma majoritária, ao analisar esse rol e considerando as suas características, concluem que as espécies tributárias são cinco: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e e) contribuições especiais (contribuições de intervenção de domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, contribuições para o custeio de sistemas de previdência e assistência social e contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública).

Para exigência dessas exações é imprescindível a existência de leis. Essa exerce o papel de maior importância nessa estrutura. O modelo é formado pelos instrumentos primários e instrumentos secundários, os quais formam sua legislação tributária.

Conclui-se que o sistema tributário nacional pode ser entendido como um conjunto de tributos existentes em um país, simultaneamente unidos às normas e princípios que os regem, para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas, objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal.



De modo geral, os governos operacionalizam o modelo com a precípua função de arrecadar, não tendo a preocupação com a qualidade da tributação, tornando-o caro e complexo. O atual sistema está composto por uma grande quantidade de normas de natureza tributária que dificultam o entendimento e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. Em decorrência desse modelo, as firmas desembolsam importâncias significativas para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento da legislação tributária, ocasionando altos custos burocráticos para apurarem e recolherem seus tributos.

Vale lembrar que a sistemática cumulativa para cobrança de tributos proporciona distorções na economia. Os tributos que se caracterizam como cumulativos são considerados sem qualidade em razão de onerarem a produção. Os entes políticos precisam transformar essas exigências fiscais em imposições não cumulativas, ou seja, alterar todos os tributos cobrados através do regime cumulativo para sistemática não cumulativa, com isso a produção será desonerada, via de consequência ocorrerá um incentivo à produção industrial, ocasionando um crescimento econômico.

Inclusive, o ICMS tem 27 diferentes legislações, com enorme variedade de alíquotas e critérios de apuração. Essa situação causa insegurança e leva as firmas a diminuir os investimentos ou exigir um retorno maior sobre as suas aplicações. Desse modo, é indispensável que a regulamentação do tributo seja feita através de uma lei federal, diminuindo os custos das empresas para operacionalizá-lo e controlá-lo, ao mesmo tempo finalizando as disputas entre os Estados por novos empreendimentos. Com essa modificação, as corporações terão maior segurança em realizar seus investimentos produtivos, contribuindo para o crescimento da economia do país.

Saliente-se, ainda, que as mudanças no mercado de trabalho são fatores importantes para a avaliação das tendências de evolução das estruturas tributárias. Parte do receituário conhecido para os problemas do desemprego tem nítidas implicações fiscais. As demandas por redução dos encargos que oneram os salários

e o custo do emprego são veiculadas com insistência. No Brasil os tributos sobre a folha de salários formam a principal base de sustentação financeira do sistema previdenciário, cuja sobrevivência, nos moldes conhecidos, é ameaçada por exigências decorrentes do aumento da informalidade, levando a um círculo vicioso no qual a elevada imposição provoca a informalidade e por conta disso, a carga tributária exigida das empresas formais acaba sendo superior. A queda da formalidade no mercado de trabalho decorre fundamentalmente do gravame previdenciário sobre a folha de salários. Dessa maneira, é imprescindível que o peso das contribuições impositivas sobre salários seja reduzido para incentivar a formalidade no mercado de trabalho.

Ademais, as normas tributárias em vigor preceituam que, na aquisição de bens de capital, os tributos inclusos no preço não poderão ser aproveitados pelas firmas compradoras em uma única parcela no ato da tradição. Os créditos fiscais de ICMS deverão ser utilizados em 48 parcelas mensais e os créditos de PIS e COFINS em 12 frações mensais. Em virtude dessas exigências legais, os investimentos pelas firmas são reduzidos pela escassez de recursos para aplicação em bens de capital, isto é, a sistemática prejudica o crescimento da economia do Brasil. Então, é imperioso que o Estado, ente político competente para cobrar o ICMS, e a União, sujeito ativo para exigir as contribuições do PIS e da COFINS, autorizem a utilização dos créditos fiscais no ato da compra de um ativo, desse modo incentivando os investimentos, via de resultado contribuindo para o crescimento econômico.

Além disso, a abertura econômica estreita as possibilidades para o país tributar suas exportações ou impor exações internas prejudiciais à competição dos produtos brasileiros em comparação com os importados. A regra geral é abolir inteiramente todos os gravames que possam afetar a competitividade dos produtos no mercado internacional. Para não exportar tributos, é vital para a economia brasileira adotar medidas de modo a desonerar as exportações, contribuindo para tornar os produtos brasileiros competitivos no mercado externo. Portanto, é indispensável que os governos tomem medidas para desonerar toda a cadeia

produtiva de mercadorias destinadas ao comércio exterior, assim fortalecendo a economia brasileira.

Frise-se que é cogente que o Governo Federal institua o imposto sobre as grandes fortunas. O objetivo é exigir uma maior carga tributária daqueles que, por possuírem maior riqueza, demonstram maior capacidade contributiva efetivando a justiça fiscal. Dessa maneira, gravando o patrimônio das pessoas mais abastadas, consistirá em poderoso instrumento para viabilizar a justiça distributiva.

Com efeito, o Governo Federal utiliza as medidas provisórias para criar e alterar as regras do sistema. As alterações feitas através desse veículo legislativo somente serão discutidas posteriormente pelos representantes do povo e dos Estados. Então é inevitável que seja proibido legislar sobre matéria tributária através desse expediente. Com essa alteração evitará que o Governo Federal majore a carga tributária brasileira.

Por fim, pondere-se que a carga tributária do Brasil é elevada. A qualificação do Brasil como país que apresenta uma tributação das mais altas do mundo é absolutamente irrepreensível. Esse montante de tributos cobrados no Brasil influencia negativamente o crescimento da economia. Esse conjunto de medidas contribuirá para sua redução e a inversão dos seus efeitos.

Portanto, na óptica das firmas, esse conjunto de propostas para modernizar as exigências impositivas do sistema tributário nacional influencia favoravelmente o crescimento da economia brasileira.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; MEIRELLES, Beatriz Barbosa. **Carga Tributária Global no Brasil, 2000/2005: cálculos revisitados**. Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP. Núcleo de Estudos de Políticas Públicas – NEPP. Março-2006. (caderno nº 61).

AFONSO, José Roberto Rodrigues; VARSANO, Ricardo; RAMUNDO, Júlio César Maciel; ARAUJO, Erika Amorim; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da. **Tributação no Brasil: Características marcantes e Diretrizes para a Reforma**. Rio de Janeiro: Ipea, 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; STEINBRUCH, Fernando; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. **Esforço Tributário da População para Financiar o Governo Federal**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Estudo e Pesquisa. 2006.

AMARAL, Gilberto Luiz. **Governança Tributária Socioambiental - A Tributação do Futuro**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Estudos e Pesquisas. 2007 (a).

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral; STEINBRUCH, Fernando. **Índice de Vulnerabilidade Fiscal das Empresas Brasileiras**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Estudos e Pesquisas. 2007 (b).

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Letícia Mary Fernandes do Amaral; STEINBRUCH, Fernando. **Normas editadas no Brasil: 19 anos da Constituição Federal de 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Estudos e Pesquisas. 2007 (c).

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BLANCHARD, O. **Macroeconomia**. Campus, Rio de Janeiro, 1º ed. São Paulo.1999.

BRASIL. **Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Considerações sobre Reforma Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: FOGB, 2000.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARAZZA, Roque Antônio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARTA DO IBRE. **Novo PIB, antigos desafios**. Conjuntura econômica, Maio de 2007.

CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Proposta de Reforma Tributária**. São Paulo. 2003. Superior Tribunal de Justiça. Conselho da Justiça Federal. Centro de Estudos Judiciários. Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal.

DAAL'ACQUA, Fernando Maida. **Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC nº 42) do Governo Lula**. São Paulo: FGV-EAESP/GV Pesquisa, 2005 (Relatório de Pesquisa nº 9/2005).

DIAS, Eduardo Francisco. **O Impacto da Carga Tributária Brasileira nas empresas**. São Paulo: FUNDAESP - Centro Universitário Anhanguera - Unidade Leme, 2005. Anuário 2005. p. 193-202.

DORNBUSCH, Rudiger; FISCHER, Stanley. **Macroeconomia**. 2. ed. São Paulo: Makron, McGraw-Hill, 1991.

DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Instituições de Direito Público e Privado**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERREIRA, Antonio Carlos Q.; MACHADO, Clarissa Giannetti. **Entraves Fiscais do STN ao investimento Estrangeiro**. Banco Interamericano de Desarrollo, Instituto para la Integración de América Latina Y el Caribe, 2003.

GIAMBIAGI, Fábio. **Um Cenário Normativo para a Economia Brasileira com Reforma Tributária e Controle do Gasto Público 2003/10**. Rio de Janeiro: Ipea, 2002 (Texto para discussão nº 92).

GIAMBIAGI, Fabio. **Uma Agenda Fiscal para 2007-2010**. Rio de Janeiro: Ipea, 2005 (Textos para Discussão nº 1123).

GIAMBIAGI, Fabio. **A Política Fiscal do Governo Lula em Perspectiva histórica: Qual é o limite para o aumento do Gasto Público**. Rio de Janeiro: Ipea, 2006 (Textos para Discussão nº 1169).

HALL, Robert E.; TAYLOR, Jonh B. **Macroeconomia – Teoria, desempenho e política**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. 4 ed. Rio de Janeiro. Campus, 1989.

KRUGMAN, Paul R.; OBSTFELD, Maurice. **Economia Internacional – Teoria e Política**. Tradução de Celina Martins Ramalho Laranjeiras. 5 ed. São Paulo. Pearson Education do Brasil, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. **Reforma Tributária: impactos distributivos, sobre o bem estar e a progressividade**. Rio de Janeiro: RBE, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PORTUGAL, C.; PORTUGAL, M. Os efeitos da inflação sobre o orçamento do governo: uma análise empírica. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 31, n. 2, p. 239-283, abr./jun. 2001.

REZENDE, Fernando. **O Processo da Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Ipea, 2003 (Texto para discussão nº 396).

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Érika. **O Dilema Fiscal Remendar ou Reformar?** 1º. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

SANTOS, Claudio Hamilton dos; COSTA, Fernanda Reginatto. **Uma metodológica Simplificada de Estimção da Carga Tributária Brasileira Trimestral**. Brasília: Ipea, 2007 (Texto para Discussão nº 1281).

SANTOS, Cláudio Hamilton dos; RIBEIRO, Márcio Bruno; GOBETTI, Sérgio Wulff. **A Evolução da Carga Tributária Bruta Brasileira no período de 1995-2007: Tamanho, Composição e Especificações Econométricas Agregadas**. Brasília: Ipea, 2008 (Texto para discussão nº 1350).

TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da; AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Érika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar Maciel. **Uma Análise da Carga Tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998 (texto para discussão nº 583).

## ANEXO I

### LISTA DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS EXISTENTES NO BRASIL

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004
2. Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - Decreto 6.003/2006
5. Contribuição ao Funrural (Contribuição Previdenciária Rural)
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)

19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral)
26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal)
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001
28. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
29. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
31. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
32. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da EC 31/2000
33. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997
34. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
35. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da Lei 9.998/2000
36. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002
37. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - Lei 10.052/2000



38. INSS Autônomos e Empresários
39. INSS Empregados
40. INSS Patronal
41. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
42. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.

## ANEXO II

### LISTA DE IMPOSTOS EXISTENTES NO BRASIL

#### i) FEDERAIS

1. Imposto sobre a Exportação (IE)
2. Imposto sobre a Importação (II)
3. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
4. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
5. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)
6. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
7. Imposto sobre as Grandes Fortunas (não implementado)
8. Imposto Extraordinário (na iminência ou no caso de guerra)

#### ii) ESTADUAIS

9. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
10. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
11. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

#### iii) MUNICIPAIS

12. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
13. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
14. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

## ANEXO III

## LISTA DE TAXAS EXISTENTES NO BRASIL

1. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
2. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004
3. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981
4. Taxa de Coleta de Lixo
5. Taxa de Combate a Incêndios
6. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
7. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000
8. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001, art. 16
9. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
10. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006
11. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008
12. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989
13. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001
14. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23
15. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003
16. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - art. 12 da MP 233/2004
17. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
18. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998
19. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
20. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999

21. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - Lei 9.960/2000
22. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999
23. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
24. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
25. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
26. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
27. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18
28. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006.
29. Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
30. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
31. Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - Lei 9.718/1998

## ANEXO IV

LISTA DE COBRANÇAS FEITAS PELO ESTADO (DIRETA E INDIRETAMENTE)  
QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO TRIBUTOS

1. Aforamento
2. Laudêmio
3. Pedágio
4. Preços Públicos
5. Tarifas

## ANEXO V

ARTIGOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE VERSAM SOBRE O SISTEMA  
TRIBUTÁRIO NACIONALTÍTULO VI  
Da Tributação e do Orçamento  
CAPÍTULO I  
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL  
Seção I  
DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)



Seção III  
DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

#### Seção IV DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à

circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

~~a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;~~

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa

a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

## Seção V DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)