



Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Economia

Bianca Campos Albino

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS PERSPECTIVAS

Brasília
2014

Bianca Campos Albino

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS PERSPECTIVAS

Monografia apresentada ao Departamento de Economia da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: José Carlos de Oliveira

Brasília
2014

Albino, Bianca Campos.

O Sistema Tributário Brasileiro e suas Perspectivas/ Bianca Campos Albino. - Brasília, 2014.

63 f.: il. color.

Monografia (Bacharelado) - Universidade de Brasília, Departamento de Economia, 2013.

Orientador: Professor José Carlos de Oliveira, Departamento de Economia.

1. Sistema Tributário. 2. Brasil. 3. América Latina
4.Reforma Tributária. I. Título.

Bianca Campos Albino

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS PERSPECTIVAS

Monografia apresentada ao Departamento de Economia da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Aprovada em de de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

José Carlos de Oliveira- UnB

Moisés de Andrade Resende Filho- UnB

Brasília

2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Mário e Jaqueline, por todo o amor, apoio e compreensão nessa fase. É a torcida deles, independente das minhas escolhas, que me fez e me faz seguir em frente.

Agradeço a todos os meus familiares, em especial ao meu irmão Gabriel e aos meus avós, Netinha e Ailton, por fazerem parte da minha vida e por torcerem por mim.

Agradeço também aos meus queridos amigos e namorado por me darem força e por fazerem essa trajetória mais leve e feliz.

Por fim, e não menos importante, agradeço ao meu orientador, Professor José Carlos de Oliveira, pelo tempo, paciência e por toda a ajuda na elaboração dessa monografia. Agradeço também ao querido Professor Moisés de Andrade por aceitar fazer parte da banca e por se prontificar a ajudar seus alunos, sempre com boa vontade e paciência.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é a avaliação do sistema tributário brasileiro, um dos maiores focos de discussão atualmente. Inicialmente serão feitas algumas considerações sobre um sistema tributário eficiente e serão apresentados dados sobre a política fiscal da América latina e seus principais objetivos tributários, contextualizando a região em que o Brasil se encontra. Em seguida, apresenta o quadro da evolução fiscal brasileira, com foco nas principais reformas ocorridas – a de 1966 e a de 1988. A partir disso, os principais problemas fiscais do Brasil serão explicitados, assim como os pontos a serem atacados por uma nova reforma. Em relação às possíveis reformas, haverá uma breve contextualização das principais propostas implementadas na década de 90 que deram respaldo às principais propostas atualmente. O trabalho tratará de duas: a PEC 233/2008 e o IVA Dual, apresentando suas principais mudanças propostas, bem como sua viabilidade no contexto federativo fiscal brasileiro.

Palavras-chave: Sistema tributário, Brasil, América Latina, Reformas, PEC 233/2008, IVA DUAL.

ABSTRACT

The purpose of this study is the assessment of the Brazilian tax system, which is a major point of discussion today. Initially, some considerations are made on efficient tax systems and data will be presented regarding fiscal policy in Latin America and its principal tributaries goals, contextualizing the region where Brazil is inserted. Then a framework of the evolution of Brazilian tax policy will be constructed, with a focus on major reforms – 1966 and 1988. From this, the main tax issues in Brazil are explained, as are the points to be tackled by a new reform. In terms of possible future reforms, a brief background will be shown regarding the main proposals implemented in the 90s that support major proposals today. The work will address two such cases: PEC 233/2008 and Dual VAT, presenting their main proposed changes, as well as their viability in the Brazilian federal tax context.

Keywords: Tax System, Brazil, Latin America, Reforms, PEC 233/2008, Dual VAT.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. CARACTERÍSTICAS DA TRIBUTAÇÃO NA AMÉRICA LATINA.....	13
2.1 CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS SOBRE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO EFICIENTE	13
2.2 EVOLUÇÃO DA POLÍTICA FISCAL DA AMÉRICA LATINA	17
2.3 CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS.....	20
2.3.1 <i>Composição</i>	20
2.3.2 <i>Estrutura</i>	23
2.4 DESAFIOS	27
3. BRASIL: PRINCIPAIS REFORMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	29
3.1 A REFORMA DE 1966.....	29
3.2 A REFORMA DE 1988.....	35
3.2.1 <i>Principais Mudanças</i>	35
3.2.2 <i>Disfunções</i>	37
4. PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA.....	43
4.1 A PEC 175/1995 E SEU SUBSTITUTIVO DE 1999	43
4.2 A PEC DA REFORMA TRIBUTÁRIA: PEC 233/2008	50
5. CONCLUSÃO.....	56
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59
APÊNDICE A- BASE DE DADOS	64

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Mudanças na Arrecadação Tributária de Alguns Países Selecionados. América Latina 1990 e 2000 em % do PIB.....	19
Figura 2- Arrecadação América Latina- Países Selecionados 2010 em % do PIB...	21
Figura 3- IVA em % do PIB para América Latina.....	23
Figura 4- Evolução do IVA em % do PIB. Países Selecionados da América Latina 1990-2012	24
Figura 5- Evolução do Imposto de Renda Total em % do PIB. Países Selecionados da América Latina 1990-2012	25
Figura 6- Evolução do Imposto de Renda em % do PIB para Pessoas Físicas e Jurídicas - América Latina e Caribe	26
Figura 7- Evolução da Carga Tributária Bruta Brasileira 1966- 1988	32
Figura 8- Alíquotas de Encargos Sociais Incidentes sobre a Folha de Pagamentos- média mensal das empresas em 2010.....	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Composição Tributária em um Grupo de Países Latino Americanos.....	22
Tabela 2- Tamanho da Economia Informal em % do PIB (Países Selecionados) ...	28
Tabela 3- Transferências para os FPM e FPE 1967 -1985 em %.....	31
Tabela 4- Atribuição Arrecadadora de Impostos por Esfera de Governo.....	32
Tabela 5- Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas em %	36
Tabela 6- Tributos Indiretos Sobre Bens e Serviços no Brasil	37
Tabela 7- Dados Comparados de Receita Tributária.....	38
Tabela 8- ICMS por Estado em 2012 em % do Total Arrecadado	42
Tabela 9- Simulação Porcentagem de Perdas e Ganhos para o Substitutivo da Reforma Tributária/ 1999 por Estado em %	49
Tabela 10- Previsão de Arrecadação para a PEC 233/2008 com Base em 2006 (em R\$ bilhões)	54
Tabela A1- Atribuições das Receitas Tributárias para os Governos Subnacionais em Porcentagem do Total.....	64
Tabela A2- Total da Recita Tributária em Porcentagem do PIB.....	65
Tabela A3- Valor Adicionado em Porcentagem do PIB.....	66
Tabela A4- Evolução Carga Tributária em % do PIB no Brasil.....	67
Tabela A5- Receitas Tributárias por Base de Incidência em % do PIB 1890-1996.....	68

1. INTRODUÇÃO

Um sistema tributário tem como base o financiamento das atividades do Estado, seguindo princípios básicos como simplicidade, neutralidade e equidade. Promove maior harmonização entre as necessidades sociais e econômicas de cada país, tentando alcançar a maior eficiência possível, diminuindo os custos para os contribuintes, o custo administrativo dos Estados, além de tentar reduzir a informalidade e evasões (OCDE, 2010).

O estudo sobre a tributação na América Latina é interessante pelas características que a região apresenta. São países com alto índice de desigualdade e que, em sua maioria, apresentam nível de renda intermediário e altas taxas de crescimento durante a última década (BANCO MUNDIAL, 2013). Seus sistemas tributários são condizentes com a situação regional de alta desigualdade e renda mediana.

Os níveis de impostos e sua progressividade repercutem diretamente na distribuição da renda e na capacidade do Estado para corrigir distribuições desiguais. Em médio prazo o sistema tributário também pode influir na oferta de trabalho, no esforço individual e no tamanho da família, fatores todos que incidem sobre o índice de Gini na região, que permanece alto para quase todos os pontos avaliados, como por exemplo, para a distribuição de terra, a distribuição dos anos de escolaridade, a saúde, dentre outro (GONZÁLEZ e MÁRTNER, 2012), evidenciando que sua política fiscal não age de forma eficiente, ainda que tenha melhorado drasticamente nos últimos anos.

De acordo com Fricke e Sussmunth (2013), na América Latina as receitas provenientes de comércio exterior estão diminuindo (levando-se em consideração a extinção dos Impostos de Exportação em alguns países e cortes nominais e efetivos em tarifas de Importação) em paralelo com um aumento das receitas provenientes do IVA. O IVA ganhou grande importância, sendo heterogêneo em termos das bases e taxas em diferentes países, mostrando a nova característica dos impostos, que tenta acompanhar a dinâmica dos países mais desenvolvidos e resolver os problemas estruturais de sua política fiscal.

O sistema tributário brasileiro, inserido dentro dos padrões latino- americanos, apresenta uma das mais elevadas cargas tributárias da região (PAES, 2013). Em termos de arrecadação, em relação ao PIB, a média do Brasil é próxima dos países da OCDE¹- alcançando 36,3% em 2012 (OCDE, 2013). Apesar do alto índice de arrecadação, apresenta um quadro de alta carga tributária; não neutralidade de impostos indiretos; cumulatividade; injustiça fiscal; e desordens federativas (REZENDE, 1996).

Dessa forma, o objetivo deste trabalho é fazer uma análise das questões relativas às características dos sistemas tributários vigentes, com foco no Brasil. Para isso, será apresentada a dinâmica fiscal da América Latina, com a evolução dos principais impostos e os desafios quanto à tributação.

Depois de explicitado o contexto latino- americano, avançará para a evolução histórica da política fiscal do Brasil, apresentando as principais mudanças decorrentes das reformas de 1966 e 1988. As reformas serão importantes para entender os principais problemas enfrentados pelo sistema tributário brasileiro atualmente.

Por fim, serão discutidas as principais propostas de reforma tributária em pauta nas discussões políticas brasileiras. É feita uma análise quanto às vantagens e desvantagens de cada uma e também de sua viabilidade, levando em consideração os entraves referentes à questão federativa.

¹ Os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foram usados como base comparativa por serem marcadamente mais desenvolvidos e por apresentar maior estabilidade econômica e social, possibilitando a análise dos avanços e retrocessos da região.

2. CARACTERÍSTICAS DA TRIBUTAÇÃO NA AMÉRICA LATINA

2.1 Considerações Teóricas sobre um Sistema Tributário Eficiente

Um sistema tributário preza basicamente pelo acúmulo de receita para posterior distribuição em serviços públicos, com o objetivo de melhorar o bem estar social e distribuir, da melhor maneira possível, em inúmeras vertentes, como saúde, segurança pública, regulação da economia e políticas macroeconômicas. Adam Smith (1776), economista clássico, cita quatro fatores que tem grande importância para um sistema tributário ideal:

1. Equidade: "Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta sobre a proteção do Estado."
2. Certeza: "O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa".
3. Conveniência de pagamento: "Todo o imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte."
4. Economia no recolhimento: "Todo o imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado."

São esses princípios básicos que até hoje norteiam as discussões sobre o tema e são controversos, pois a própria necessidade de uma reforma tributária varia substancialmente em cada país, inclusive o próprio conceito relativo quanto ao que é um sistema tributário justo e eficiente.

A teoria clássica sobre tributação de Mirrlees (1971) pressupõe que as habilidades naturais do indivíduo (quociente de inteligência ou habilidades inatas) ajudam a medir o potencial de adquirir renda com equidade, constituindo a única característica de diferenciação pessoal dos contribuintes. Entretanto, não há

como mensurar tais características, demonstrando total inviabilidade para a solução ótima. Nesse caso, há uma segunda hipótese: o controle tributário indireto com base em indicadores. As habilidades naturais podem ser expressas através de diferentes níveis de qualificação de trabalho, gerando uma renda efetiva que junto com a avaliação de outros fatores, tais como consumo e patrimônio, por exemplo, podem levar à tributação ideal. Entretanto, tal classificação pode ficar sujeita ao efeito- renda e efeito- substituição para os contribuintes.

No primeiro caso, a cobrança do tributo provoca um decréscimo na renda, mas é visto como solução ideal do sistema. No segundo, para compensar a taxaço, geralmente os produtores aumentam o preço de bens, o que gera um efeito contrário de demanda, pois esta começa a declinar. O que se percebe nesse caso é que há uma cobrança de carga excessiva, o que teoricamente deve ser evitado.

Portanto, não há como atingir a neutralidade do sistema se este não for inteiramente baseado nas qualidades inatas do indivíduo. Sendo praticamente impossível mensurar qualidades individuais, fica a cargo do governo taxar preservando o bem- estar dos contribuintes.

De acordo com Stiglitz (2000), o governo tem de lidar com uma série de externalidades – tanto positivas quanto negativas- e falhas de mercado, tentando resolver o problema de equidade vertical (como a carga tributária varia para agentes de meios diferentes) e horizontal (como a carga varia para agentes de meios idênticos). Levando isso em consideração, lista cinco características que devem ser utilizadas pelo governo para a elaboração de um sistema tributário eficiente: flexibilidade, transparência, eficiência econômica, simplicidade administrativa e equidade.

Para ele, flexibilidade e transparência estão interligadas. Se houver alguma alteração nas normas tributárias, estas devem se adequar ao ambiente econômico em que se encontram e as informações sobre as mudanças e sobre seu funcionamento deverão ser amplamente divulgadas para que não haja assimetria de informação. A eficiência econômica, por sua vez, deverá acontecer

em um sistema tributário neutro, onde os agentes não mudem suas decisões de acordo com a economia. O problema de equidade é o já mencionado sobre equidade vertical e horizontal, enquanto o princípio da flexibilidade é de que os tributos devem se adequar rapidamente e eficientemente ao ambiente econômico. Mas o próprio Stiglitz (2000) afirma que não há como alcançar eficiência econômica e aplicar o princípio da equidade. Geralmente os impostos estão atrelados à capacidade de pagamento e são inúmeros os benefícios concedidos para parcelas específicas de contribuintes. Como evidenciado por Mirrlees (1979), os tributos só ficariam isentos de distorções se baseados em habilidades específicas de cada indivíduo.

As teorias sobre taxaço ótima que se destacam, evidenciam os fatos apresentados e mostram que o objetivo de cada país é maximizar o bem estar sobre o consumo, sabendo que o consumidor irá responder a qualquer incentivo que o sistema tributário oferecer. As teorias mais modernas sobre tributação focam no consumo e na renda, pois apresentam bases mais amplas e são passíveis de manipulação para atingir os objetivos de bem-estar fiscal.

Hinrichs (1966) mostra que a tendência natural da evolução fiscal é composta por três grandes estágios: o primeiro é quando o país é menos evoluído. Nesse caso, há uma clara tendência a haver mais impostos diretos que indiretos. À medida que o país vai se desenvolvendo, os impostos indiretos (principalmente sobre produção e vendas) tornam-se superiores aos diretos, que é o segundo estágio. O terceiro é atingido quando os países alcançam um grau bastante elevado de desenvolvimento e é nesse ponto que os impostos diretos tradicionais (sobre a renda e empresariais) voltam a prevalecer, evidenciando que são melhores para diminuir as disparidades fiscais do sistema.

Para Musgrave (1969) a estrutura fiscal é composta de acordo com vários fatores, como a diferença nos tamanhos das bases tributáveis, fatores políticos e sociais e são eles que influenciam na equidade do sistema. Para ele, o governo central é mais favorável aos impostos diretos sobre a renda e riqueza, pois são mais fáceis de serem administrados. Nos estágios iniciais do desenvolvimento, entretanto, os impostos mais importantes são sobre a terra e sobre a importação e exportação. Nesse estágio, os impostos sobre a renda são aplicados apenas

para uma pequena parcela da população. Com o maior desenvolvimento, os impostos sobre a renda tornam-se mais importantes, principalmente pela necessidade de um sistema que preze pela igualdade e pelo avanço dos governos democráticos.

Tanto Hinrichs (1966) quanto Musgrave (1969) concordam que é muito difícil estabelecer um acordo sobre o que seria uma tributação ideal de fato, não havendo a possibilidade de generalizar a taxaço, já que é muito diferente o desenvolvimento de cada país. O que se constata é que sua teoria tem grande respaldo ao analisar a estrutura dos países. Taxas sobre a renda e o lucro são visivelmente mais importantes nos países industriais que em países em desenvolvimento, sendo que a contribuição atrelada ao comércio internacional e transações é inversamente proporcional ao nível de renda e o grau de industrialização de cada país.

Desde os anos 80, principalmente, com a nova dinâmica de crescimento mundial, houve uma reavaliação sobre a tributação. Como tendência natural da evolução fiscal, o consumo foi priorizado (taxação indireta), pois perceberam que os impostos de maior extensão não estavam atrelados à renda e que os sistemas tributários mostravam-se ineficientes diante da nova realidade econômica. Nessa época, a teoria de Kaldor (1955) sobre o consumo ganhou respaldo, principalmente nos países que desenvolvimento tardio. Para ele, deveria haver um imposto abrangente sobre o consumo que fosse neutro, justo e bem explicado para o contribuinte. Este, não declararia sua renda e sim todo o seu gasto com o consumo e a partir disso seria calculado com quanto ele deveria contribuir, não interferindo em suas preferências tanto em relação à parcela de trabalho ou de lazer, quanto ao que faria com sua renda.

Sendo assim, de acordo com Rezende (1993), as recomendações da política tributária a partir da década de 80 passaram a se concentrar na maior utilização de impostos sobre o consumo como receita do governo e como instrumento de política fiscal.

De modo geral, no decorrer da década houve uma diminuição da carga sobre os impostos de renda e, em contrapartida, uma adoção generalizada do Imposto

sobre o Valor Agregado (IVA) que provém da diferença entre o valor cobrado sobre a venda de um bem ou serviço e o valor pago sobre as compras associadas à produção do bem ou serviço (incluem os bens de capital utilizados na sua produção). O que o diferencia dos outros impostos sobre a venda é que seu montante é calculado sobre cada etapa do processo produtivo, terminando quando há a venda do produto. O IVA prioriza o consumo e ameniza a cobrança de impostos sobre a renda, diminuindo o chamado efeito cascata e aumenta a proteção da produção doméstica de substitutos de importação. Atualmente mais de 150 países adotam o IVA e, na maioria deles, esse imposto é a principal fonte de receita dos governos (VARSAÑO, 2014).

2.2 Evolução da Política fiscal da América Latina

A América Latina é uma das regiões do globo em que há inúmeros países em desenvolvimento, mas que ainda sofre com a instabilidade macroeconômica: é bastante dependente dos fatores de financiamentos externos e possui muita restrição de mercados de capitais, além de possuir um sério problema com as demandas de gastos públicos (FRICKE e SUSSMUTH, 2013). Os resultados da América Latina, comparados aos da OCDE, mostram que a geração de renda pública é, muitas vezes, limitada e regressiva e há constantes déficits fiscais, mesmo com a melhora da gestão da dívida pública. A economia está sujeita há ciclos de expansão e redução, corroborando a ideia de que a região não aproveita de forma eficiente o subsídio que a política fiscal proporciona para aumentar o crescimento, reduzir a desigualdade e proporcionar bens e serviços de boa qualidade (CEPAL, 2008).

Nas últimas décadas houve uma evolução na sua política fiscal, bem como melhoria da infraestrutura para melhor gerenciamento da arrecadação. Essa evolução se deve potencialmente a Aliança pelo Progresso, acordo estabelecido no começo da década de 60, com a participação efetiva dos Estados Unidos. A comissão criada em Washington chamada *Joint Tax Program* (JTP), junto com as Nações Unidas e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), tinham como

objetivo melhorar o sistema tributário da região com bases nas reformas ocorridas nos Estados Unidos e também em alguns países europeus (AFONSO, 2008).

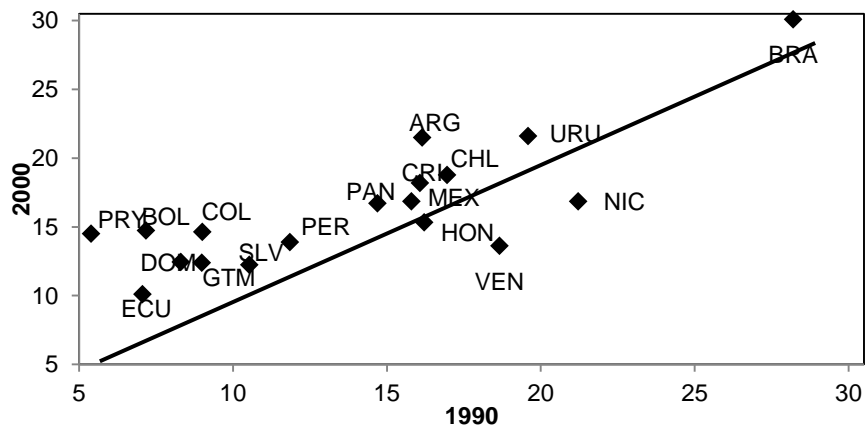
O principal objetivo era arrecadar de quem mais possuía- queriam um sistema tributário mais progressivo e com equidade. Para isso, era imprescindível que os governos locais fizessem uma redução dos seus gastos, aumentassem investimentos e promovessem maiores incentivos de gastos privados. O pensamento comum na época era que os países que mais investiam em termos de parcela do Produto Interno Bruto (PIB), possuíam um crescimento mais acelerado (TANZI, 2013).

Para Afonso (2008), os resultados do programa foram bastante robustos, com a melhora dos resultados fiscais e redução da dívida, rápido aumento da razão tributo/ PIB, maiores exportações, principalmente de *commodities*, que facilitam a cobrança de tributos, entretanto, ampliaram a vulnerabilidade da receita e da economia, pois ficam sujeitas aos ciclos internacionais de demanda.

Nos anos 80, houve na região grandes desequilíbrios fiscais, além de desequilíbrios inflacionários gerados por fatores monetários, como excesso de empréstimos internacionais e impressão desmedida de cédulas monetárias. A reforma tributária nos anos 90 teve quase todo o enfoque no controle da inflação e na disciplina fiscal, com medidas como diminuir os prazos para o pagamento de impostos, indexação de algumas obrigações tributárias, além do corte de gastos públicos e priorizar reformas administrativas.

A figura 1 evidencia a melhora causada pela reforma na década de 90, que promoveu um impacto positivo no aumento da arrecadação na maioria dos países latino- americanos.

Figura 1- Mudanças na Arrecadação Tributária de Alguns Países Seleccionados. América Latina 1990 e 2000 em % do PIB



Fonte: OCDE. Elaboração própria.

Apesar de serem apenas quatro países que apresentam Estado Federativo-Brasil, Argentina, México e Venezuela-, sendo todos os outros unitários, nessa época era também de grande importância o movimento descentralizador, cujo objetivo era dar respaldo às esferas subnacionais de governo. A centralização proveniente da herança colonial, de acordo com alguns autores, é um fator negativo no processo de crescimento de alguns países, promovendo um crescimento regional desequilibrado (CENTRÁGOLO e GOLDSCHMIT, 2009).

Mesmo com o movimento, ainda existem países com a receita muito centralizada, sendo a maioria na região. Muitas vezes ficam a cargo dos governos subnacionais impostos que apresentam um baixo rendimento. Os países mais ricos, como Argentina e Brasil, entretanto, caminham em outro sentido, pois as unidades subnacionais geralmente possuem competência sobre as vendas internas e concorrem com o governo central quanto ao imposto de renda e em relação aos impostos sobre o consumo (AFONSO, 2008).

Atualmente, de acordo com Jiménez e Podestá (2014), a América Latina ainda apresenta alta volatilidade macroeconômica e uma elevada desigualdade na distribuição de renda que estão ligadas a problemas estruturais profundos, como as pautas de especialização do comércio internacional, as grandes disparidades regionais e a falta de desenvolvimento dos mercados em geral e dos financeiros. A política fiscal não contribui de forma eficiente para sanar esses problemas, sendo

insuficiente e volátil, além de possuir inúmeros impostos indiretos, baixa inversão pública e de ser dependente de financiamentos pró- cíclicos.

No entanto, esses fatores parecem ter mudado, pelo menos em parte, nos últimos anos, permitindo que países da região enfrentassem a crise mundial que ocorreu em 2008-2009, de forma diferente do passado e obtendo melhores resultados. Entretanto, ainda são inúmeros os pontos que a política fiscal deve atacar, tanto de desafios presentes quanto futuros, sendo orientada para que haja maior equidade e que, ao mesmo tempo, seja compatível com uma estratégia de crescimento sustentável.

2.3 Características Estruturais

2.3.1 Composição

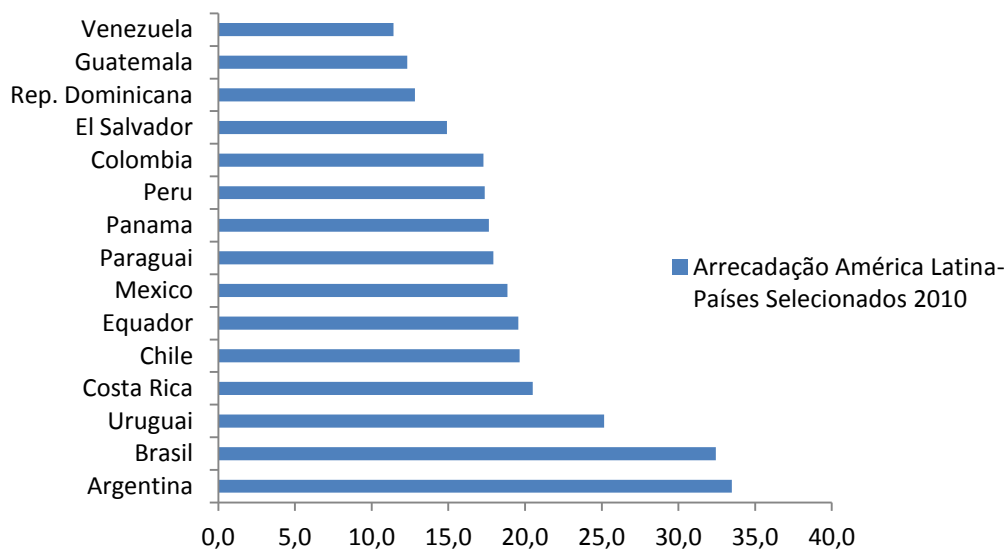
Entre 1990 e 2006, o total de arrecadação governamental alcançou na América Latina uma média de 23% do PIB, enquanto na OCDE, a arrecadação foi de 42%. O mesmo caso se aplica para os gastos públicos, alcançando 44% do PIB na OCDE e apenas 25% na América Latina (CEPAL, 2008). Os principais motivos para esse nível abaixo do padrão de países mais desenvolvidos é que há alíquotas fiscais baixas e bases de impostos estreitas, além das diferenças entre o grau de descentralização fiscal e a qualidade e quantidade dos serviços públicos responsáveis (LÓPEZ e SÉRVEN, 2013).

Para Sabaini (2005) o nível organizacional e institucional da região difere muito para cada país. Assim, a descentralização fiscal pode variar em maior ou menor grau. Isso resulta em um ambiente bastante diverso de distribuições de funções e de competências fiscais em diferentes níveis de governo.

A figura 2 mostra a carga fiscal para alguns países selecionados. Nos de maior arrecadação, como é o caso do Uruguai, Brasil e Argentina, é enorme a importância dos impostos sobre o consumo. Particularmente no caso argentino, o aumento da receita se deve potencialmente à volta do imposto sobre exportações (principalmente sobre *commodities*) (OCDE, 2011). O grupo de países com média e

baixa tributação são aqueles com renda derivada principalmente de recursos naturais, como o México, Venezuela e Equador. Também há aqueles que tradicionalmente possuem cargas baixas recorrentes e dificuldades para aumentar a base arrecadatória, como Haiti, Guatemala e Paraguai (SABAINI, 2005).

Figura 2- Arrecadação América Latina- Países Seleccionados 2010 em % do PIB



Fonte: OCDE.

De acordo com a OCDE (2012), no âmbito das principais categorias de impostos diretos e indiretos, há uma mudança visível no quadro entre 1990 e 2012. No período, nota-se que houve variação nos impostos sobre o consumo. Os gerais aumentaram em 11%, enquanto os específicos caíram 14% no período. Essa queda se deve principalmente à grande importância do IVA. Também houve uma queda sobre o conjunto de bens e serviços taxados, se limitando em grande parte, a produtos seletivos de demanda praticamente inelástica, como combustível e seus derivados, tabaco e bebidas alcoólicas (CEPAL, 2013).

Tabela 1- Composição Tributária em um Grupo de Países Latino Americanos¹

	1990	2000	2009	2010	2011	2012
Impostos sobre renda e lucros	21	20	26	25	25	26
Contribuições de seguro social	16	17	17	17	17	17
Impostos sobre folha de pagamento	1	1	1	1	1	1
Impostos sobre propriedade	6	4	4	4	4	4
Impostos sobre o consumo geral	23	32	33	34	34	34
Impostos sobre o consumo específico	31	24	18	18	18	17
Outros impostos ²	4	2	2	2	2	2

Fonte: Relatório de Estatísticas Tributárias. OCDE, 2012.

1. Representa a porcentagem dos principais impostos no total da receita arrecadada. O grupo de 18 países está na Tabela 1.

2. Incluindo alguns tributos sobre bens e serviços e imposto de selo.

Os impostos diretos² sobre a renda e os lucros representaram, em média, 25.5% das receitas e as contribuições previdenciárias representaram 17.2% em 2010 (OCDE, 2011). Somente no caso da Colômbia, México e Panamá que as receitas diretas são maiores que as indiretas e isso ocorre, principalmente, pela taxaço de indústrias protetoras de recursos naturais não renováveis.

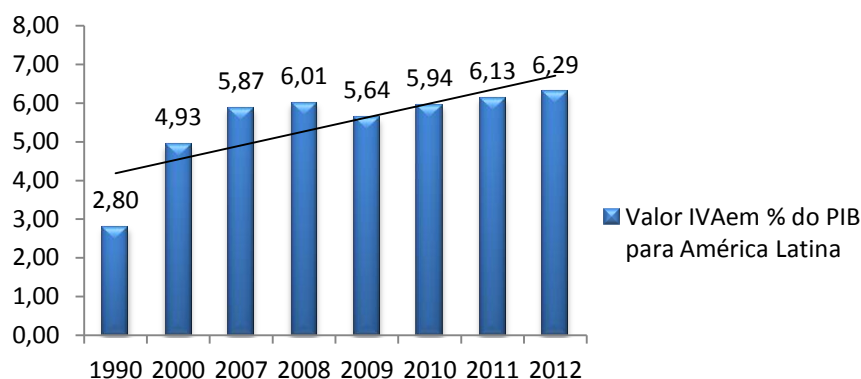
De modo geral, pode-se dizer então que a América Latina apresentou uma redução significativa dos impostos sobre o comércio exterior e um claro aumento nos impostos globais de consumo (com exceção dos específicos), ao mesmo tempo em que o imposto de renda se manteve constante ao longo dos anos, assim como os impostos sobre propriedade. As estruturas fiscais foram direcionadas para concentração de receitas em uma menor base impositiva (IVA), removendo uma quantidade substancial de impostos menores.

² As baixas contribuições do imposto de renda no total arrecadado e dos impostos sobre a riqueza contribuem para que a região seja a segunda mais desigual do mundo, perdendo apenas para a África Subsaariana (LÓPEZ E SÉRVEN, 2011).

2.3.2 Estrutura

O IVA, a partir da década de 80, se tornou a principal fonte de impostos da maioria dos países da América Latina. A ideia inicial era substituir impostos seletivos e os ligados ao comércio internacional, além de ampliar o processo de liberalização comercial e de reduzir os direitos fronteiriços sobre os impostos de importação e de exportação (FRICKE e SUSSMUTH, 2013). Era a resposta para a ampliação da base tributária e de alíquotas para os países que procuravam aumentar sua eficiência e simplificar seu sistema tributário.

Figura 3- IVA em % do PIB para América Latina

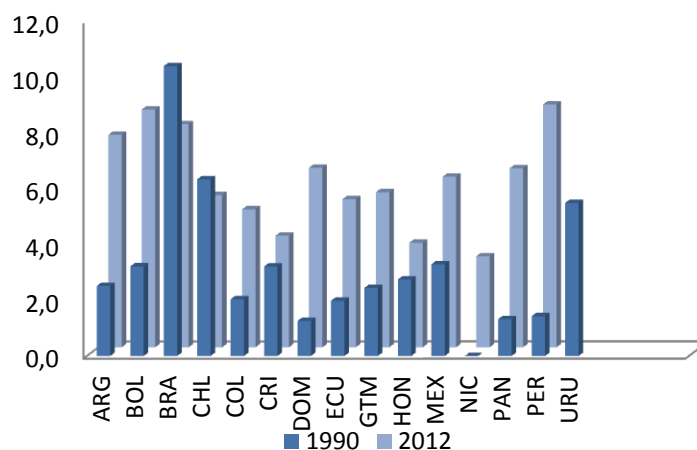


Fonte: OCDE. Elaboração própria.

Para a CEPAL (2013), a ampliação da arrecadação do IVA se deve a sua extensão aos serviços intermediários e finais e também ao aumento de sua alíquota, mas há uma disparidade evidente em relação à sua importância. Países de maior arrecadação possuem ao redor de 8% do PIB atrelado ao IVA, enquanto outros países possuem uma arrecadação em torno de 4%. Em comparação aos países da OCDE há uma disparidade muito grande, pois quase todos os países da Organização apresentam uma taxa média em torno de 18%. Também na América Latina o IVA tem mais isenções (principalmente sobre

alimentos e medicamentos) em comparação à base na qual incide a OCDE, além de não ser taxado sobre as exportações³.

Figura 4- Evolução do IVA em % do PIB. Países Seleccionados da América Latina 1990-2012



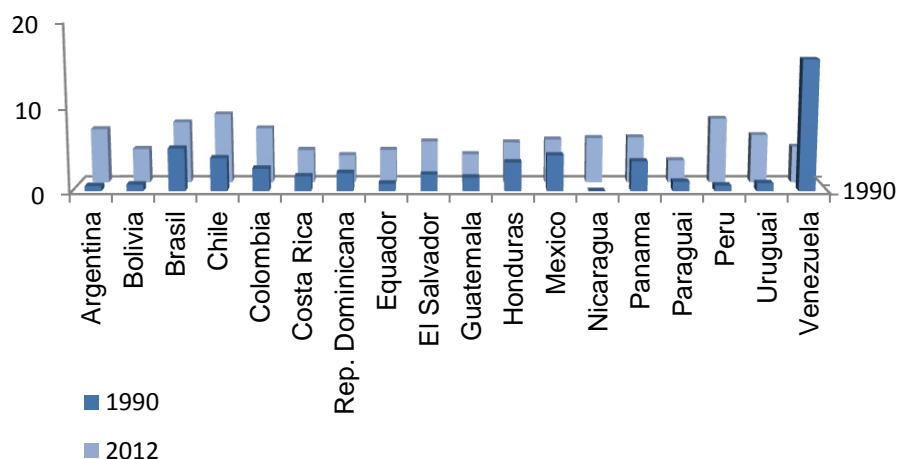
Fonte: OCDE. Elaboração Própria.

O IVA latino- americano também possui, em alguns países, uma grande taxa de evasão, além de uma alta carga tributária. Essa prática é encorajada pela administração fiscal ineficiente e também porque a maioria dos cidadãos acredita que os impostos são arbitrários e injustos.

Quanto aos impostos sobre a renda, na região latino- americana, há uma grande debilidade quanto à sua arrecadação, pois a maioria da população é mais pobre do que a dos países mais desenvolvidos, o que inviabiliza o mesmo nível arrecadatório, pois esta será feita em alíquotas marginais baixas (OECD, 2009). A baixa participação desse imposto provoca sérias implicações na distribuição eficiente, pois seu efeito redistributivo é muito maior que o dos impostos sobre o consumo, além de representar um maior potencial para elevar a receita (AFONSO, 2008).

³ O princípio de destino determina que os bens e serviços sejam tributados na jurisdição onde eles são consumidos. Portanto, as importações são tributadas à taxa regular do imposto, enquanto as exportações são tributadas à alíquota zero, retornando o crédito tributário acumulado através da exportação de bens ou serviços.

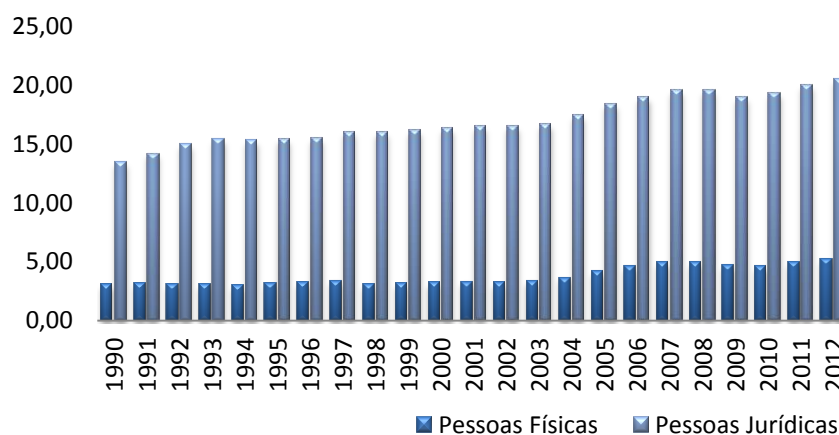
Figura 5- Evolução do Imposto de Renda Total em % do PIB. Países Seleccionados da América Latina 1990-2012



Na OCDE, os impostos sobre a renda são os mais importantes, tanto os sobre a renda pessoal quanto sobre a renda das corporativas, financiando os gastos públicos em metade dos países da organização, sendo que em dez deles, as taxas sobre a renda correspondem a mais de 40% do total de arrecadação (OCDE, 2012). Na América Latina, de modo geral, os impostos sobre a renda e capitais tem aumentado, principalmente o derivado de corporações e o de renda pessoal continua tendo pouca importância. De acordo com dados da CEPAL (2013), aumentou de 3,2% em 2000 para 4,9%, em 2011.

As pessoas jurídicas geralmente sofrem menos isenções, exceções e progressividade, por isso a maior arrecadação. As pessoas físicas têm muitas prerrogativas para não contribuírem, incluindo o grande encargo sobre a renda provinda dos salários. Dessa forma, muitos contribuintes preferem continuar na informalidade, ainda mais por não perceberem a contraprestação eficiente do governo quanto à redistribuição e as inúmeras falhas administrativas (CEPAL, 2007).

Figura 6- Evolução do Imposto de Renda em % do PIB para Pessoas Físicas e Jurídicas - América Latina e Caribe



Fonte: OCDE. Elaboração Própria

Uma característica marcante da região é a que os países dependem de um grau muito maior de receitas não tributárias que os países da OCDE. Taxas e *royalties* sobre a exploração de recursos naturais corresponderam, em 2009, a 28% do total das receitas, enquanto que na OCDE foi de 15%. Essa taxa apresenta uma diferença substancial entre os países latino- americanos, podendo variar de 15% a 40% na participação total do PIB. Outro ponto de destaque é que a importância dos impostos sobre o comércio diminuiu para os países de mais alta renda na região, correspondendo a 7% do total arrecadado no período de 1990-2000. Entretanto, os de renda mais baixa ainda possuem 15% do total das receitas atreladas ao comércio exterior, contrastando bastante com os países da OCDE, em que esses impostos só possuem importância de 1% sobre o total (CEPAL, 2013).

Por fim, além dos impostos sobre os salários (que estão presentes em apenas quatro países da região e que possuem uma baixa arrecadação) e alguns impostos menores, a estrutura tributária da América Latina também conta com uma parcela de impostos que recaem sobre o patrimônio, os quais representam uma proporção quase constante de cerca de 4% da arrecadação global entre 1990 e 2010. As contribuições sociais, por sua vez, mantiveram estável sua participação em torno de 17% do PIB, com grandes diferenças entre países. Os mais desenvolvidos apresentaram valores até quatro vezes maiores que os mais pobres, isso porque os seus sistemas previdenciários encontram-se mais consolidados.

2.4 Desafios

De maneira geral, os maiores desafios a serem enfrentados se concentram na ampliação e simplificação da base tributária, diversificando as suas fontes de renda e desatrelando a enorme importância de algumas tarifas como as ligadas à exploração de recursos naturais e *commodities*, além de ser necessário reduzir a dependência dos impostos indiretos e aumentar a importância dos impostos sobre a renda pessoal (OCDE, 2008). De acordo com Afonso (2008), outro fator a ser considerado é o fortalecimento do ambiente político para as novas mudanças, aprofundando o desenvolvimento de fatores institucionais, como a transparência, maior participação e responsabilidade dos legislativos, modernização na cobranças e da gestão de tributos, ajudando na progressividade do sistema e diminuindo as evasões fiscais.

O alto índice de informalidade também é um fator de debate (como pode ser evidenciado na tabela 2). A informalidade está bastante associada com a evasão fiscal, mostrando a falta de reciprocidade entre os Estados e os cidadãos, além de uma má qualidade da gestão pública. Evidencia que os cidadãos não só acham mais lucrativo se manterem informais, como também que os governos não fazem políticas eficientes de inserção no mercado, tanto de pequenas como de médias empresas. Também mostra a dificuldade dos governos subnacionais de gerenciar a origem de seus recursos, como também o montante, visto que em boa parte dos países latino-americanos há uma séria dependência quanto ao governo central, o que ocasiona uma diferença interestadual no orçamento obtido para posterior redistribuição (OCDE, 2009).

Tabela 2- Tamanho da Economia Informal em % do PIB (Países Selecionados)

ANO	1990/91	1994/95	1999/2000	2001/02	2002/03
Argentina	22,1	24,8	25,4	27,1	28,9
Bolívia	55,4	60,4	67,1	68,1	68,3
Brasil	32,5	36,4	39,8	40,9	42,3
Chile	13,6	16,4	19,8	20,3	20,9
Colômbia	33,4	36,2	39,1	41,3	43,4
Costa Rica	22	24,2	26,2	27	27,8
República Dominicana	28,4	30,4	32,1	33,4	34,1
Equador	28,9	31,4	34,4	35,1	36,7
México	24,1	27,1	30,1	31,8	33,2
Guatemala	41,4	45,9	51,5	51,9	52,4
Venezuela	27,4	30,4	33,6	35,1	36,7

Assim, deve-se melhorar o nível de coesão social e regional (CEPAL, 2006). O sistema tributário não pode ser vítima de antagonismos regionais e conflitos federais (em casos de países federativos) e para isso será necessário revisar os mecanismos de divisão de recursos entre níveis de governo e regiões e, dessa maneira, assegurar o financiamento dos gastos sociais que estejam ou venham a ser descentralizados para os governos subnacionais.

3. BRASIL: PRINCIPAIS REFORMAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Brasil se encontra dentro do contexto- latino americano de tributação e possui muitas características observadas na região. Com desenvolvimento tardio, seguiu os preceitos tributários em voga na década de 60 da Aliança pelo Progresso, adaptando seu sistema não só aos preceitos internacionais, como também ao novo padrão governamental da era militar. Muitos avanços foram feitos ao longo das décadas, mas o sistema ainda compartilha de vários dos desafios a serem enfrentados pelo sistema tributário da América Latina, sendo alvo de estudo nesse capítulo.

3.1 A Reforma de 1966

Como conjunto de normas que regulam a atividade fiscal de um país, um sistema tributário varia bastante ao longo do tempo, se adaptando aos diferentes contextos sociais e econômicos que surgem em contrapartida ao crescimento.

No Brasil, desde a Proclamação da República, em 1889, aconteceram inúmeras reformas, principalmente para dar respaldo ao novo sistema federativo, distribuindo melhor seus recursos. Uma importante mudança ocorreu com a Constituição de 1934 que instituiu a separação de fontes tributárias, discriminando os impostos de competência exclusiva da União, dos estados e municípios (GIAMBIAGI, 2008). Entretanto, a primeira reforma que de fato mudou o sistema tributário brasileiro ocorreu em 1966.

A reforma de 1966 buscava adaptar o regime fiscal à nova realidade brasileira que era de expansão industrial e crescentes déficits fiscais atrelados à alta inflação. Para isso, era necessário o aumento da receita arrecadada por meio de acréscimos de impostos diretos e indiretos.

Houve a criação do Código Tributário Nacional pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. O Código trazia medidas importantes como o corte de impostos cumulativos, sendo a primeira adoção do IVA na América Latina, marcando seu

progresso não só frente aos vizinhos latino- americanos, como também em relação à maioria dos países Europeus (GIAMBIAGI, 2008). Na verdade, o Brasil não adotou apenas um IVA, mas três: o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) de competência estadual; o Imposto Estadual de Vendas e Consignações (IVC) foi extinto e em seu lugar foi criado o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) de competência federal e aplicado a bens manufaturados e o ISS (Imposto Sobre Serviços) de competência municipal (BIRD e GENDRON, 2001).

Pela primeira vez os tributos foram organizados de acordo com sua base econômica, sendo divididos em quatro categorias: comércio exterior; patrimônio e renda; produção, circulação e consumos de bens e serviços; e impostos especiais (OLIVEIRA, 2010).

O Governo Federal, à época, possuía controle do crescimento centralizando as decisões econômicas, já que os recursos transferidos eram atrelados aos objetivos do governo. Foi então ampliada a competência da União, com a criação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e mantiveram exclusividade da cobrança dos tributos relacionados ao combustível, energia, comunicações e minerais (REZENDE, 1996).

Varsano (1997) argumenta que as transferências também foram limitadas com o Ato Complementar nº 40/68 que reduziu de 10 para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), respectivamente. Em contrapartida, foi criado o Fundo Especial (FE), que destinava ao governo central 2% do produto da arrecadação do IR e do IPI, sendo que a distribuição e utilização dos recursos eram inteiramente decididas pela União. O Ato também condicionou a entrega das cotas dos fundos a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. A autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida ao seu nível mínimo, permanecendo assim até 1975.

Tabela 3- Transferências para os FPM e FPE 1967 -1985 em %

ANO	1967/68	1969/75	1976	1977	1978	1979/80	1981	1982/83	1984	1985
FPM	10,0	5,0	6,0	7,0	8,0	9,0	10,0	10,5	13,5	16,0
FPE	10,0	5,0	6,0	7,0	8,0	9,0	10,0	10,5	12,5	14,0

Fonte: Ministério da Fazenda (2005). Elaboração própria.

Indo contra o fluxo internacional de descentralização, a reforma de 66 procurou garantir recursos suficientes às esferas subnacionais apenas para o desempenho de suas funções, principalmente após o Ato Inconstitucional nº 5 (decreto considerado o mais limitador do governo militar, permanecendo em vigência até 1978). Por outro lado, concedeu aos estados a competência sobre a arrecadação do ICM, seguindo o critério da origem e reforçava o sistema de transferências intergovernamentais, como garantia de receita para unidades de capacidade tributária precária. O poder concedido aos estados para legislar em matéria relativa ao ICM foi limitado, fazendo com que o imposto gerasse arrecadação sem que pudesse ser usado como instrumento de política.

Com a nova realidade industrial instalada no país, novas bases tributárias foram criadas e alguns impostos existentes desde o Império foram excluídos, como o Imposto do Selo, de licença, sobre diversões públicas e sobre transferências de fundos ao exterior.

Em termos de distribuição de competência, o seguinte quadro foi observado à época:

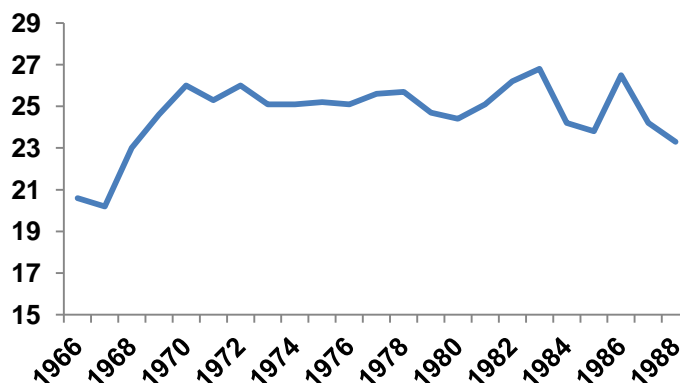
Tabela 4- Atribuição Arrecadadora de Impostos por Esfera de Governo

	Anterior a 1964	Reforma 1964 -1966
União	Importação Consumo Rendas e Proventos Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica Selo Outros	Importação Exportação Propriedade Territorial Rural Rendas e Proventos Produtos Industrializados Operações Financeiras Transportes e Comunicações Combustíveis e Lubrificantes Energia Elétrica Minerais
Estados	Vendas e Consignações Transmissão Causa Mortis Exportação Selo Outros	Transmissão de Bens Imóveis Circulação de Mercadorias
Municípios	Territorial Rural Transmissão Inter Vivos Predial e Territorial Urbano Indústria e Profissões Licença Diversões Públicas Selo	Propriedade Territorial Urbana Serviços de Qualquer Natureza
União, Estados, Municípios	Taxas e contribuições de Melhoria	Taxas e contribuições de Melhorias

Fonte: Oliveira (1995). Elaboração Própria.

As mudanças propostas pelo governo militar tiveram um importante papel no aumento da carga tributária bruta, que passou de 18% em 1963 para 21,5% em 1967, enquanto que a líquida passou de 11,8% para 13,8% (OLIVEIRA, 2010).

Figura 7- Evolução da Carga Tributária Bruta Brasileira 1966- 1988



Fonte: IBGE. Elaboração Própria

De acordo com Oliveira (2010), o governo militar perdendo sua base política e econômica, ampliou as alíquotas dos principais impostos (IPI, do ICM e do IR para as pessoas jurídicas e físicas). Ao mesmo tempo, aumentou o número de contribuintes do IR-pessoas físicas com a redução, em 1969, do limite de isenção de dez para dois salários mínimos para os que recebiam renda de uma única fonte. Eliminou também o privilégio da isenção do IR para várias categorias profissionais, como os professores, atores, jornalistas e magistrados, além de estender sua cobrança para os rendimentos da atividade agrícola.

A essa estrutura começaram a se integrar, crescentemente, contribuições parafiscais destinadas ao financiamento de políticas sociais específicas, como foi o caso do salário-educação e da contribuição previdenciária, ou para a formação de um fundo para o financiamento de longo prazo da economia, casos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), criado em 1967, e do Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), de 1969 e 1970, como novas fontes de financiamento, pois desde 1970 já era visível para o governo que a concessão dos incentivos corroía excessivamente a receita.

No final da década de 70 houve uma crise global causada pelo segundo choque do petróleo e pela moratória da dívida mexicana, causando recessão e uma restrição da liquidez, além de aumento dos juros internacionais. O Brasil, que já sofria com a inflação elevada, se viu num processo ainda mais preocupante, pois o fluxo de empréstimos internacionais foi bastante reduzido para países que já possuíam dívidas muito grandes atreladas ao capital externo. Para a economia não naufragar de vez, cederam às propostas exigidas pelo FMI para controle da recessão até 1985. Nesse contexto, onde o país precisava de saldos positivos da balança comercial e redução da dívida externa, o sistema tributário sofreu as consequências: houve uma redução significativa da arrecadação total durante praticamente toda a década de 80, devido ao estreitamento da base tributária provocada pela perda de dinamismo da atividade produtiva e pelo aumento da participação das exportações na geração do produto, sendo que boa parte delas eram isentas de tributação (OLIVEIRA, 2010).

Ao encerrar-se a fase do "milagre brasileiro", o sistema tributário já começava a mostrar os primeiros sinais de exaustão. A proliferação dos incentivos fiscais havia enfraquecido a sua capacidade de arrecadar e, a partir de 1975, o sistema praticamente deixou de ser utilizado como instrumento para novas políticas. Suas más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação do IR, realizados em 1974, com o intuito de mitigar a regressividade da tributação. Os estados e municípios começavam a esboçar reação ao baixo grau de autonomia, o que sustou o processo de crescente centralização das decisões a que haviam sido submetidos e gerou a Emenda Constitucional nº 5/75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976 (VARSANO, 1997).

Varsano (1997) explica que o governo aumentou as parcelas⁴ do IR e do IPI destinados ao FPE e FPM para quase o dobro, de 5% em 1975 para 10,5% em 1982. Apesar de tentar descentralizar os recursos fiscais, a arrecadação e a receitas tributárias disponíveis para o governo central, alcançaram os mais elevados níveis vistos até então, mostrando que todas as tentativas de ceder mais autonomia às esferas subnacionais falharam ante o poder centralizador do governo central. O total das transferências tributárias da União para estados e municípios manteve-se, desde 1976 até 1983 entre 8,5 a 9,5% da sua receita tributária, enquanto os percentuais de destinação de recursos aos fundos continuavam aumentando, principalmente após a criação do FINSOCIAL⁵ (Fundo de Investimento Social) em 1982.

Esses fatos associados aos problemas econômicos e sociais que o governo militar enfrentava, levaram ao reestabelecimento do governo democrático e à promulgação de uma nova Constituição em 5 de outubro de 1988.

⁴ Consultar tabela 3.

⁵ Inicialmente, o BNDES foi o gestor dos recursos cujas fontes consistiam da contribuição social de 0,5% sobre a receita bruta de empresas com venda de mercadorias, financeiras e seguradoras, e 5,0% sobre o imposto de renda dos prestadores de serviço. Seus objetivos eram então financiar investimentos sociais, tais como aqueles voltados para a educação, saúde e habitação.

3.2 A Reforma de 1988

3.2.1 Principais Mudanças

Após o reestabelecimento do governo democrático em 1985 e da instalação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987, uma nova Constituição Federal foi elaborada.

De acordo com Dornelles (2008), a Constituição de 1988 deu poderes fiscais aos municípios tão importantes quanto aos estados, com larga competência impositiva e poderes compensatórios semelhantes. O principal objetivo era descentralizar a arrecadação, dando mais autonomia aos estados e municípios. Decorrente disso estabeleceu-se o chamado federalismo fiscal que causava grandes disparidades regionais e uma forte tradição municipalista (REZENDE, 1995). Como forma compensatória, o sistema tributário brasileiro se tornou altamente complexo, sendo boa parte da tributação atrelada a impostos indiretos, que são conhecidos por gerar regressividade e cumulatividade (AFONSO e JUNQUEIRA, 2008). A título de exemplo, verifica-se que somente o imposto sobre o consumo estadual possui 27 legislações diferentes e mais de 40 alíquotas e na esfera da União existem três regimes tributários distintos atualmente (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008).

Na nova Constituição, os estados ganharam competência para fixar as suas alíquotas (de forma autônoma) e fortalecer o seu principal imposto, o ICMS⁶. A União não mais poderia conceder isenções de impostos e nem impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos estaduais e municipais (VARSANO, 1997), além de ter os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação) integrados ao ICMS. Em contrapartida, estabeleceu a competência do Imposto sobre Grandes Fortunas e o Imposto Territorial Rural (ITR), ambos de arrecadação inexpressiva (REZENDE, 1995).

⁶ O nome oficial deste tributo é Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte estadual e intermunicipal e de comunicações (CF, art. 155, inciso II).

Os municípios, fortaleceram suas fontes tributárias, ganhando competência sobre impostos sobre transmissão inter- vivos de bens imóveis (antes cobrado pelos estados) e sobre vendas a varejo de combustíveis, exceto óleo diesel, que é o chamado IVVC, além de haver o fortalecimento do ISS.

Para corrigir outros desequilíbrios regionais, foi expressivo o aumento de transferências do IR e do IPI para os FPE e FPM (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI) (OLIVEIRA, 2010). Também houve a criação dos Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (FC NO –NE- CO) e do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados (F. Ex.) (OLIVEIRA, 2010).

Tabela 5- Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas em %

COMPETÊNCIA	União	Estados	Municípios
União			
Importação	100		
Exportação	100		
Imposto de Renda	53	21,5 (FPE) 3,0 (FC)	22,5 (FPM)
IPI	43	21,5 (FPE) 3,0 (FC) 7,5 (F.Ex)	22,5 (FPM) 2,5 (F. Ex)
IOF	100		
Territorial Rural (ITR)	50		50
Grandes fortunas (IGF)	100		
Estados			
ICMS		75	25
Causa Mortis e Doação		100	
Veículos Automotores (IPVA)		50	50
Municípios			
Predial e Territorial Urbano (IPTU)			100
Transmissão inter vivos			100
Vendas a varejo de combustíveis			100
Serviços de qualquer natureza (ISS)			100

Fonte: Constituição Federal de 1988 in: Oliveira, 2010.

3.2.2 Disfunções

De acordo com a OCDE (2011), comparativamente em termos de estrutura tributária, o Brasil é muito dependente de impostos indiretos, principalmente dos impostos sobre o valor agregado. A porcentagem desses impostos se mantém estável desde 1990, com um pequeno aumento de alguns impostos específicos, sendo oposto aos países mais desenvolvidos da OCDE, que vem diminuindo seu peso nas últimas décadas.

Tabela 6- Tributos Indiretos Sobre Bens e Serviços no Brasil

TRIBUTO	COMPETÊNCIA	REGIME	BASE DE INCIDÊNCIA
IPI	Federal	Não Cumulativo	Importação e Produção de Produtos industrializados
COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e Comercialização de Bens e Serviços
PIS	Federal	Misto	Importação, produção e Comercialização de Bens e Serviços
CIDE-combustíveis ¹	Federal	Cumulativo	Importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados
ICMS	Estadual	Não Cumulativo	Circulação de Mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Municipal	Cumulativo	Prestação de Serviços de qualquer natureza, não compreendidos na base do ICMS, definidos e lei complementar

¹ A Tributação na CIDE gera créditos na cadeia de produção de combustíveis, mas não gera créditos para as empresas que consomem os combustíveis, razão pela qual está considerando a incidência como cumulativa

Fonte: Ministério da Fazenda

Quanto aos impostos diretos, o Brasil alcançou um patamar de arrecadação de 23% em 2008, sendo um dos países que mais arrecada na América Latina (que manteve a média de 27% no período), apesar disso, possui média bem inferior ao patamar da OCDE, que chegou a 35%, mostrando que ainda tem muito para evoluir nessa direção.

Em contraste com outros países latino- americanos, as contribuições sociais, por sua vez, foram bastante robustas no Brasil, alcançando patamares bem próximos aos da OCDE. Isso se deve potencialmente ao seu sistema misto⁷ de previdência e ao fato de parte das contribuições serem obrigatórias e vinculadas à folha de pagamentos.

Tabela 7- Dados Comparados de Receita Tributária

ANO	1990			2010		
	Brasil	AL	OCDE	Brasil	AL	OCDE
Arrecadação em % do PIB	28,2	13,9	33	32,4	19,4	33,8
Impostos em Bens e Serviços	13,5 (47,7)	7,1 (53)	10,4 (33)	14,2 (43,6)	9,9 (52,1)	11 (33,1)
Impostos Gerais (IVA e de Vendas)	13,4 (47,4)	3,3 (21,6)	5,9 (18,1)	12,7 (39,1)	6,7 (34,7)	6,9 (20,5)
Impostos Específicos	n.a	3,5 (29,9)	4,1 (3,2)	1,2 (3,6)	3,0 (16,5)	3,5 (10,8)
Impostos em Rendas e Lucros	5,1 (18,1)	3,2 (21,9)	12,5 (37,1)	6,9 (21,2)	4,8 (25,5)	11,3 (33,2)
Contribuições Sociais	6,8 (24)	2,5 (16,2)	7,6 (22)	8,4 (26)	3,6 (17,2)	9,1 (26,4)
Folha de Pagamentos	0,4 (1,5)	0,1 (0,6)	0,3 (1,0)	19,9 (5,7)	0,8 (3,5)	1,8 (5,4)

Os números entre parênteses representam a % da receita tributária.

Fonte: OCDE.

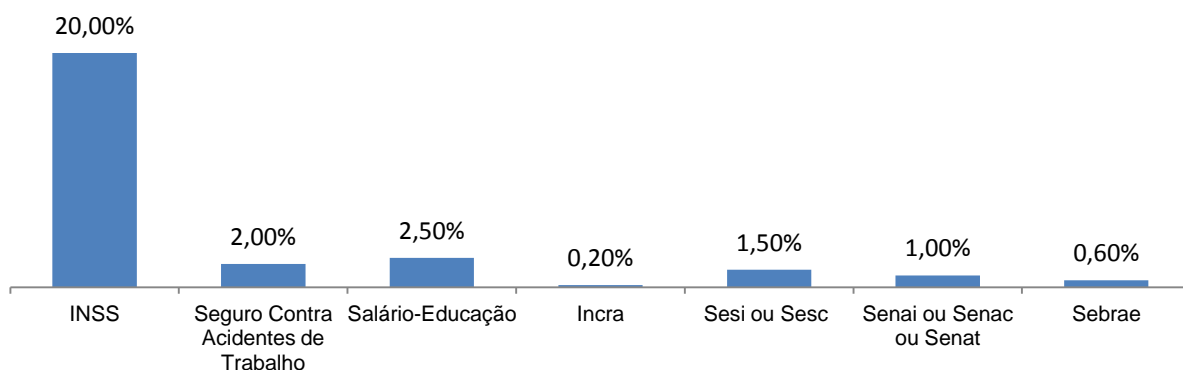
A União, para amenizar suas crescentes dificuldades fiscais originárias da descentralização, aumentou sua receita disponível principalmente por meio de contribuições sociais, por serem tributos não partilhados com estados e municípios. O maior problema é que são tributos cumulativos⁸ e incidentes diretamente sobre o setor produtivo.

⁷ Um sistema é gerido pelo poder público, de filiação obrigatória para todos os trabalhadores definidos em lei, e fundado em um sistema de repartição, de fundo único; e outro sistema complementar, administrado pela iniciativa privada, de filiação facultativa, fundado em um sistema de capitalização, onde cada segurado contribui para um fundo próprio (VAZ, 2009).

⁸ A Lei n.º 10.637 de 30 de dezembro de 2002 instituiu o regime de não cumulatividade para o PIS e a Lei n.º 10.833 de 29 de dezembro de 2003 para a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) que substituiu o FINSOCIAL em 1991.

Há, no mínimo, seis tributos incidindo sobre a folha de pagamento, não só o Fundo de Garantia e a previdência, como também financiamento de programas que não tem qualquer relação com os salários, como o Sistema S (Sesi, Senai e Senat) e o Salário Educação. Tal fato onera de forma substancial os salários efetivos, sendo uma das maiores causas de informalidade do país, além de provocar resistência a novos investimentos e reduzir o número de contribuintes que pagam a previdência (VARSANO et. al., 1998).

Figura 8- Alíquotas de Encargos Sociais Incidentes sobre a Folha de Pagamentos- média mensal das empresas em 2010



Fonte:Dieese. Elaboração Própria.

A cumulatividade nas contribuições ocorre pela falta de clareza e transparência do próprio processo produtivo. O valor de sua incidência pode variar, até mesmo, se o modo de fabricação for diferente para um mesmo produto em fábricas distintas. As que possuírem um maior número de etapas produtivas são prejudicadas, pois o montante do imposto cresce proporcionalmente, evidenciando a cobrança em cascata (VARSANO et. al., 1998).

Após a reforma de 88 ocorreu uma verdadeira reforma tributária em relação aos impostos sobre a renda, que também são de competência da União. As alterações são mais fáceis de serem feitas, principalmente por não envolver níveis governamentais distintos e não ter necessidade de modificações constitucionais. As medidas implantadas proporcionaram maior simplicidade e modernização para esses impostos: a partir de 1995, houve redução das alíquotas do IR- pessoa

jurídica de 25% para 15%, o IR- pessoa física saiu de 25% pra 27,5%; houve a criação do SIMPLES para micro e pequenas empresas; adoção do critério de tributação mundial sobre a renda, onerando também empresas brasileiras no exterior; instituição da declaração anual por meio eletrônico; melhora da fiscalização; dentre outros⁹.

Já na esfera estadual, há o ICMS que é o imposto sobre o valor agregado de maior importância no país, possuindo um enorme potencial arrecadatório (VARSAÑO, 2012). É alvo das principais críticas atualmente não só por sua complexidade, mas também por ser cumulativo¹⁰, não só sobre ele mesmo, como sobre outros impostos sobre o consumo, como o IPI.

Neto (2001) explica como a incidência cumulativa ocorre:

A Constituição garante que o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, quando a operação configurar fato gerador de ambos os impostos. O IPI, no entanto, incide sobre o montante do ICMS agregado ao preço do produto, num caso de cobrança de imposto sobre imposto. Por outro lado, o IPI incide nas fases de industrialização de um produto, mas não nas de comercialização. Isso significa que até a remessa do industrial para o comerciante, o ICMS não incide sobre o IPI que é calculado por fora. Para o comerciante adquirente, no entanto, o IPI incidente na aquisição representa custo que se agrega ao valor da mercadoria. Quando ele a revende, no preço da mercadoria está embutido o montante do IPI, cujo ônus suportou, ao comprá-la. Logo, torna-se fácil concluir que nessa comercialização o ICMS incide, finalmente, sobre o IPI.

O IPI não incide apenas sobre o montante do ICMS incluído nos preços. Incide, também, sobre o montante do PIS e da COFINS, tributos igualmente cobrados por dentro. Por sua vez, o ICMS incide sobre o montante do PIS e da COFINS agregados ao preço, e o PIS e a COFINS incidem sobre o montante do ICMS agregado ao preço e sobre o IPI que acarretou custo na fase de comercialização.

O ICMS apresenta um outro tipo de cumulatividade que consiste em incidir sobre o montante dele mesmo, que está embutido na base de cálculo, isto é, no preço da mercadoria ou serviço. Isso ocorre porque o ICMS é calculado por dentro, o que torna a alíquota real sempre mais elevada do que a alíquota nominal.

De acordo com Paes (2009), para o comércio interestadual as alíquotas do ICMS são definidas por resolução do Senado Federal, sendo a alíquota padrão 17%, podendo variar de acordo com a essencialidade do produto. O princípio seguido é o

⁹ RECEITA FEDERAL. Carga Tributária na Brasil em 2012. Dezembro de 2013.

¹⁰ A Constituição de 1988 previu regime não cumulativo para o IPI (art. 153, § 3º, II), e para o ICMS (art. 155, § 2º, I), entretanto observa-se a incidência cumulativa.

da tributação na origem, só que de forma relativa. A regra geral é que, saindo de uma região menos favorecida (Norte, Nordeste, Centro- Oeste e Espírito Santo), 12% do ICMS fica na origem e 5% no destino. Quando o produto sai de uma região mais favorecida (Sul e Sudeste), fica 7% na origem e 10% no destino se for para o Norte, Nordeste, Centro- Oeste ou Espírito Santo, ou 12% na origem e 5% no destino se for destinado ao Sul e Sudeste.

Como aponta Varsano (2012):

(...) Isto origina uma série de problemas, entre os quais: estímulo para que não contribuintes (categoria que inclui não só consumidores, mas também prestadores de serviços e órgãos públicos) adquiram bens em estado cuja alíquota seja mais baixa; estímulo para que, sob certas circunstâncias bastante comuns, os contribuintes adquiram bens fora do estado, independentemente de diferenças entre as alíquotas internas dos estados; estímulo à evasão; estímulo a guerras fiscais; e redistribuição não intencional e indesejável de receita entre estados.

A guerra fiscal é causada pela possibilidade de os estados oferecerem incentivos fiscais relativos ao ICMS. As empresas tem o poder de decidir a região onde vão se instalar e optará por aquela que reduzir seus custos. Os estados mais fracos acabam perdendo vantagens competitivas, pois não tem como financiar condições propícias à produção, diminuindo o investimento. A guerra fiscal promove o aumento da concentração industrial nos estados mais ricos (VARSANO, 2012). Outro problema relacionado é a resistência dos estados em ressarcir as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS. A justificativa é de que teriam de ressarcir um imposto que foi pago 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 (REZENDE, 1995).

Tabela 8- ICMS por Estado em 2012 em % do Total Arrecadado

ESTADO	%	ESTADO	%	ESTADO	%
São Paulo	33,39	Espírito Santo	2,82	Paraíba	0,99
Minas Gerais	9,82	Ceará	2,34	Rondônia	0,8
Rio de Janeiro	7,79	Mato Grosso	2,05	Alagoas	0,75
Rio Grande do Sul	6,54	Amazonas	1,99	Piauí	0,73
Paraná	5,47	Pará	1,92	Sergipe	0,7
Bahia	4,42	Mato Grosso do Sul	1,84	Tocantins	0,46
Santa Catarina	3,89	Distrito Federal	1,74	Amapá	0,21
Goiás	3,48	Maranhão	1,18	Acre	0,15
Pernambuco	3,24	Rio Grande do Norte	1,13	Roraima	0,13

Fonte: Receita Federal do Brasil. Elaboração Própria.

O imposto sobre o consumo municipal, o ISS, também possui incidência cumulativa. Para Neto (2001), a cumulatividade ocorre em vários pontos da cadeia produtiva, onerando as diversas fases pelas quais pode passar o produto final de um prestador de serviços. A título de exemplo, se uma empresa faz um orçamento, inclui nele serviços de frete, ainda que tal serviço seja realizado por outra empresa, aumentando o preço final a ser pago pelo contribuinte, não havendo permissão para o aproveitamento do imposto e para o abatimento do ISS devido ao final da transação.

Portanto, com essa forma de tributação que prioriza os impostos indiretos e contribuições, a carga fiscal brasileira alcançou um padrão de natureza intermediária, chegando a patamares bem superiores aos seus vizinhos da América Latina, ultrapassando países notadamente mais desenvolvidos a custo de um sistema tributário muito diferente do ideal. A arrecadação brasileira é regressiva, injusta e possui falhas estruturais graves, sendo necessário uma reforma abrangente, principalmente sobre a tributação de consumo (GIAMBIAGI, 2008).

4. PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA

4.1 A PEC 175/1995 e seu Substitutivo de 1999

A década de 90 começou com a corrosão das contas públicas pela constante e alta inflação e era evidente que a nova Constituição falhava na questão fiscal brasileira. Nesse sentido, surgiram as primeiras propostas de reforma tributária. Tinham como base a necessidade de integração competitiva ao mercado internacional, a simplificação e harmonização tributária, recuperação da capacidade fiscal e tributária da União, além de uma expansão e melhoria da política social. Havia uma pressão do Fundo Monetário Internacional (FMI) junto com o Banco Mundial para a estabilização dos países em desenvolvimento e incluía um ajuste na disciplina fiscal, com foco na reforma tributária (VARSANO, 1997).

Como as três esferas de poder tem competências concorrentes sobre a legislação tributária, teria de haver um tipo de IVA que desse autonomia aos entes federativos, mas que, ao mesmo tempo, contribuísse para atingir as metas do governo (ABREU, 2004).

Antes de expor as propostas de reforma brasileiras, é interessante analisar os diferentes tipos de modelo do IVA mundial em países federativos. Nos estudos tradicionais, existem três tipos que se destacam: O IVA central, o IVA subnacional ou o IVA dual. Outro debate é acerca do princípio da origem/ destino.

A discussão quanto à origem/ destino é que o princípio da origem leva à distorção nos preços relativos entre as jurisdições, que podem variar bastante. Assim, as decisões de localização espacial da capacidade produtiva, da produção e os fluxos de consumo direto são afetadas. O princípio do destino, por outro lado, gera efeitos sobre os padrões de consumo quando bases e alíquotas são diferentes, mas, uma vez harmonizadas, os problemas são bem menores que no princípio da origem, por isso a maioria dos países mais desenvolvidos que adotaram o IVA, utilizam o princípio do destino (BARATTO e LOBATO, 2001).

Quanto aos modelos de IVA, para Baratto e Lobato et. al. (2001), o IVA central é teoricamente muito eficiente, pois elimina as guerras fiscais, diminui os custos elevados para o contribuinte e efeitos distorcivos sobre a atividade econômica. Entretanto, na última década ficou bem claro o processo descentralizador brasileiro e a grande autonomia subnacional, sendo muito difícil a possibilidade de concentrar o IVA na União sem impostos compensatórios de grande porte para os estados e municípios. Alguns países europeus utilizam o IVA central, mas a maioria deles são unitários e tanto a legislação quanto a administração são mantidas no governo central, garantindo a uniformidade do imposto.

Para Bird e Gendron (2001), o IVA subnacional teórico é interessante para países mais descentralizados. Entretanto, nesse tipo de imposto, o uso de alíquotas uniformes é obrigatório para evitar grandes distorções. Além disso, as esferas subnacionais devem ter plena autonomia fiscal (muito difícil de ser aplicado à países federativos) e o mais aconselhável é que o princípio do destino seja seguido.

Já em um IVA dual, o principal objetivo é agir apenas sobre o consumo, mantendo a autonomia estatal para a fixação de alíquotas. Ojetiva ter uma base tributária uniforme em todo o país, trazendo mais transparência ao sistema, uma vez que as alíquotas seriam taxadas “por fora”, diminuindo a incidência em cascata de imposto sobre imposto. Haveria também uma desoneração das exportações e as importações seriam tributadas com a mesma alíquota aplicada aos produtos nacionais, proporcionando maior competitividade interna (BIRD e GENDRON, 2001).

A ideia do IVA dual é amplamente discutida no sistema federativo do Brasil. Desde a Constituição de 66 a ideia é justamente que o IVA brasileiro pudesse ser compartilhado entre a União e as esferas subnacionais. Foram mais de 60 propostas que surgiram à época no Brasil (Secretaria da Receita Federal in AZEVEDO e MELO, 1997), quase todas versando sobre a simplificação do sistema e sobre o ICMS, propondo um IVA compartilhado (dual), que satisfizesse tanto a União quanto os estados, minimizando o problema das guerras fiscais e

da cumulatividade da tributação. Também incluíam em sua análise o financiamento da Seguridade Social e o peso fiscal sobre a folha de salários.

No governo Collor, no Decreto de 1º de agosto de 1991, foi criada uma Comissão Executiva para a Reforma Fiscal (CERF) cujo objetivo era a elaboração de uma proposta que fosse capaz de simplificar o sistema e de torná-lo mais justo, com foco na melhora administrativa (AZEVEDO e MELO, 1997).

A proposta visava “retirar as sobreposições impositivas trazidas pela fome fiscal materializada na Constituição de 1988”¹¹. Para isso, pretendia extinguir o IPI (União) e o ISS (municipal), que seriam incorporados ao ICMS, tornando-os um IVA estadual cobrado no destino; haveria a união do ITR ao IPTU, que passaria a ser chamado de imposto sobre a propriedade imobiliária (rural e urbana) que teria competência municipal. Os impostos sobre a renda, sobre ativos, seletivo sobre bebidas, veículos automotivos, tabaco e comércio exterior, ficariam com a União; e haveria a extinção do IOF, assim como do COFINS e do PIS/ PASEP.

Entretanto, com o *impeachment* do Presidente Collor e o quadro inflacionário crônico do período, a proposta não foi efetivada, ocorrendo apenas mudanças pontuais. O intenso debate público que acompanhou os trabalhos da CERF e as propostas que surgiram em virtude desse debate forneceram as bases programáticas das propostas que foram debatidas na revisão constitucional de 1993-94 (AZEVEDO e MELO, 1997).

A partir de 94, a situação macroeconômica do país melhorou substancialmente, graças à criação do Plano Real. As questões de reforma tributária, entretanto, encontravam-se divididas entre diferentes pontos de interesse e pouco foi feito para promulgar medidas de grande porte. Nesse contexto, a que mais teve destaque teórico foi a Proposta de Emenda Constitucional 175/95 e seus substitutivos (OLIVEIRA, 2002).

¹¹ Relatório da CERF (1993), vol.1, p.8.

A PEC 175/95, de autoria do governo federal, versava sobre a tributação do consumo. Suas propostas incluíam a desoneração das atividades econômicas de exportação, de bens de capital e agropecuárias. A principal medida proposta era a criação de um Imposto Seletivo Federal e o novo ICMS Federal, seguindo o princípio do destino.

De acordo com Boff (2001), o Imposto Seletivo seria único, geraria receita e seria fácil de administrar, com incidência limitada a um pequeno número de bens (bebidas, fumo, veículos, combustíveis, energia elétrica e telecomunicações). O ICMS Federal passaria a ser o mais importante do país, apresentando como principais características a não cumulatividade (eliminando o IPI, PIS, COFINS, CPMF e ICMS); a repartição da receita entre União, estados e DF, garantindo também aos municípios a sua participação na divisão das receitas; a competência para legislar a cargo da União, conjuntamente aos estados e a possibilidade de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade do produto. O ISS municipal seria mantido e dedutível do ICMS no caso dos serviços intermediários.

Quanto às alíquotas, elas seriam divididas em cinco categorias:

- Padrão – aplicável às operações e prestações, em geral;
- Reduzida e ampliada – aplicável às operações e prestações definidas em lei complementar;
- Especial – incidente sobre serviços de educação e sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade listados em lei complementar; e
- Seletiva – aplicável ao tabaco e a outros produtos de tabacaria, a bebidas, à energia elétrica, aos serviços de comunicação, combustíveis e a outras mercadorias ou serviços definidos em lei complementar.

Para Azevedo e Melo (1997), haveria um impacto decorrente da implantação de alíquotas interestaduais uniformes, ocasionando, em curto prazo, perdas enormes para os estados menos desenvolvidos que se beneficiam com alíquotas diferenciadas nas operações interestaduais. Outro ponto discutível, é que a

União, ao abrir mão do IPI para um imposto com uma base de arrecadação muito mais extensa, ampliaria sua carga tributária, voltando a centralizar boa parte da receita. A União poderia fixar as alíquotas de ICMS com um lei ordinária, enquanto os estados teriam de passar pela aprovação do Senado, perdendo sua autonomia. Por esses motivos principalmente, a PEC 175/95 não pode ser aprovada, levando à elaboração de substitutivos nos anos posteriores.

Em 1999, surgiu outra proposta de autoria da Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que foi o último Substitutivo da PEC 175/95. O objetivo do Substitutivo era a manutenção do nível da carga tributária brasileira, da manutenção da partilha entre a União e os estados, nos três primeiros anos, com gradativa transição para a tributação no destino, priorizando a partilha horizontal. Haveria a instituição compartilhada pelos três entes da federação do novo ICMS, com alíquota uniforme para todos os bens e serviços, admitindo-se a existência de uma alíquota reduzida para alguns bens e a não incidência sobre as exportações.

A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) seria transformada em Imposto sobre Movimentação Financeira (IMF), assim como haveria a transformação dos impostos: de Importação (II), de Exportação (IE), sobre Operações Financeiras (IOF) e o sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) em contribuições de intervenção no domínio econômico. Os Municípios teriam competência sobre o Imposto sobre Vendas a Varejo e Prestação de Serviços (IVV). Também as contribuições sociais, no substitutivo, seriam extintas e transformadas em uma contribuição única.

O modelo funcionaria seguindo o princípio do destino, de acordo com o BNDS (2000), com o seguinte padrão: na saída de uma mercadoria para outra unidade, a alíquota estadual seria zerada, o estado de origem nada cobraria sobre o valor adicionado na fabricação da mercadoria exportada e creditaria ao contribuinte o IVA recolhido na aquisição de seus insumos. Depois, a alíquota federal seria automaticamente acrescida da alíquota estadual, ou seja, as duas alíquotas seriam somadas e o contribuinte, ao invés de pagar a parcela estadual do IVA à sua respectiva jurisdição, efetuar o pagamento total à União. No momento em que a mercadoria ingressasse na unidade importadora e fosse revendida ou

incorporada como insumo em outro produto, o contribuinte dessa localidade teria um débito com a União apenas do valor da alíquota federal e um crédito referente à soma das parcelas federal e estadual. Na hipótese desse crédito ser superior ao débito, o montante teria que ser devolvido ou aproveitado em outra transação; e também, nesse momento, o contribuinte teria um débito com o estado importador, mas não teria nenhum crédito, pois o estado de origem nada teria recolhido nessa transação.

Nesse contexto, os dois impostos não se compensariam entre si e a apropriação de créditos é operada de forma independente por cada detentor da competência tributária. Como são propostos dois impostos harmonizados, apurados separadamente, o montante pertencente à União será compensado com o imposto a ela devido, assim como no caso dos estados.

O Ministério da Fazenda (1999) fez críticas ferrenhas às propostas da Comissão Especial, principalmente quanto à dificuldade de operacionalização. Alegava que a proposta gerava alta instabilidade na determinação das receitas de cada nível governamental, bem como na partilha tributária.

O montante de recursos a serem repartidos entre a União e os estados passaria a depender das alíquotas a serem fixadas - e alteradas - por resolução do Senado Federal, fazendo com que simultaneamente a qualquer alteração de alíquota, houvesse modificações na partilha tributária. Tais fatos implicariam perdas fiscais, pois caso os estados sejam favorecidos na partilha, a União teria prejuízos, com diminuição permanente de sua receita disponível. “Em outras palavras, haverá, no País, um federalismo concorrencial, onde o que é melhor para um nível de governo é, necessariamente, pior para o outro”¹².

¹² MINISTÉRIO DA FAZENDA. Análise do Substitutivo do Relator da Reforma Tributária. Novembro de 1999.

Tabela 9- Simulação Porcentagem de Perdas e Ganhos para o Substitutivo da Reforma Tributária/ 1999 por Estado em %

NORDESTE		NORTE		SUDESTE		SUL		CENTRO- OESTE	
MA	57,93	AC	10,21	MG	5,1	PR	19,6	MT	-40,97
PI	19,09	AM	1,36	ES	-28,99	SC	19,5	MS	-20
CE	15,87	PA	21,78	RJ	14,87	RS	12,55	GO	-16,97
RN	-2,8	RO	-60,78	SP	-6,99			DF	24,97
PB	-2,37	AP	94,22						
PE	-11,51	RR	43,22						
AL	-8,25	TO	-94,93						
SE	16,89								
BA	-16,57								

Fonte: COTEPE/CONFAZ in Ministério da Fazenda 1999

Além disso, havia complicações quanto à sistemática de cobrança e partilha do IVA, que passaria a ser o principal imposto da federação. Seriam até 16 alíquotas, todas com contrapartida federal e estadual (os estados ainda poderiam aumentar sua alíquota em 20%). Em virtude disso, o sistema continuaria a ser complexo e pouco transparente.

Com essas e outras críticas ao Substitutivo, em 2000, a Comissão foi encerrada e não houve alteração formal na tributação. O pré- projeto aprovado foi engavetado e apenas algumas medidas pontuais foram aproveitadas.

Quase todas as tentativas de reforma do ICMS foram sempre patrocinadas pelo governo federal, com pouca ou nenhuma participação dos governos estaduais, havendo apenas medidas paliativas. A mais importante é a Lei Complementar n.º 87 de 1996, mais conhecida como Lei Kandir. Essa Lei desonera do ICMS os produtos primários e industrializados semi-elaborados e serviços exportados e está em vigor atualmente, representando uma importante fonte de recursos para os estados mais pobres. Também garantiu aos

exportadores o aproveitamento integral do crédito de imposto relativo aos insumos utilizados nas mercadorias exportadas.

Soares (2007) evidencia que, apesar da desoneração, a Lei gerou um desequilíbrio fiscal aos entes nacionais, pois o montante repassado pela União não é suficiente para cobrir as perdas de receita e os estados exportadores saíram perdendo com sua implementação. Outra crítica quanto à Lei, é que com a desoneração, passou a ser mais lucrativo exportar produtos de baixo valor agregado.

Por fim, Para Junqueira (2010) houve outras importantes mudanças na tributação indireta do Brasil com a criação das Leis 10.637/2002, 10.8333/2003 e 10.865/2004. As duas primeiras tornaram o PIS/PASEP e a COFINS não cumulativas, deixando espaço para as empresas descontarem de seus tributos o imposto pago nas etapas anteriores de produção. A última lei instituiu a cobrança do PIS /PASEP e da COFINS sobre os importados, gerando isonomia entre os produtos nacionais e os estrangeiros.

4.2 A PEC da Reforma Tributária: PEC 233/2008

Ao longo dos anos, o Ministério da Fazenda foi aprimorando suas propostas de reforma, até chegar na PEC 233/2008, popularmente conhecida como PEC da Reforma Tributária, um contraponto à PEC 175/95.

A PEC 233/2008 tinha como principais objetivos simplificar o sistema tributário nacional e avançar no processo de desoneração tributária, eliminando as distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade das empresas nacionais, principalmente as guerras fiscais interestaduais, além de ampliar o montante de recursos e introduzir mudanças nos instrumentos de execução da Política Nacional de Desenvolvimento Regional¹³ e introduz mudanças

¹³ Política instituída com o Decreto Nº 6.047, de 22 de Fevereiro de 2007. Tem como objetivo a redução das desigualdades de nível de vida entre as regiões brasileiras e a promoção da equidade.

significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através da guerra fiscal interestadual (MAGALHÃES, s. d.).

A proposta era extinguir, no segundo ano após a aprovação da reforma, cinco tributos com incidências semelhantes de competência da União: COFINS, PIS, CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) Combustíveis, os Salários Educação e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Tais impostos seriam substituídos por um novo imposto sobre operações com bens e prestações de serviços – denominado de Imposto Sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F). O IPI não entraria no IVA-F para não aumentar o número de alíquotas incidentes, mas ele seria simplificado continuando com suas principais funções regulatórias. A simplificação resultante da redução do número de tributos sob competência da União resultando no IVA-F, tem como objetivo reduzir a incidência cumulativa no sistema de tributos indiretos do país. Além de evitar a cumulatividade do CIDE, corrigiria as distorções existentes na estrutura da COFINS e na contribuição para o PIS, as quais, pelo regime atual, tem parte da incidência pelo regime não cumulativo e parte pelo regime cumulativo.

Na PEC 233/ 2008 o ICMS, continuaria sendo de competência estadual e as principais propostas visariam simplificar sua incidência, reduzindo as 27 legislações existentes para uma só. As alíquotas (quatro ou cinco) seriam uniformes e definidas pelo Senado, com o objetivo de não aumentar a carga tributária. Depois o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) preservaria a receita, enquadrando os bens e serviços entre as alíquotas, sendo que o Senado aprovará ou rejeitará as propostas.

O novo ICMS sofreria importantes alterações entre o segundo e sétimo anos subsequentes ao da promulgação da Emenda. A ideia seria reduzir as alíquotas interestaduais, que hoje variam em 7 e 12%, para uma unificada de 2%. Além disso, o prazo para o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de bens para o ativo permanente será reduzido gradativamente até atingir o prazo máximo de oito meses. Também haveria punição para as unidades subnacionais que agirem de

no acesso a oportunidades de desenvolvimento, e deve orientar os programas e ações federais no Território Nacional

forma irregular, promovendo a guerra fiscal- estas perderiam o direito ao FPE, FER e FNDR (Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional).

Para a folha de pagamentos, a principal medida de desoneração proposta seria a redução de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência, a qual seria implementada ao ritmo de um ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da Reforma. A criação do IVA- F, substituiria também o salário-educação, que hoje incide em 2,5% sobre o salário dos trabalhadores.

Ao mesmo tempo que simplifica o sistema tributário federal, extinguindo as contribuições citadas e implantando o IVA-F, a PEC destinaria uma porcentagem da receita arrecadada, do IR, do IVA-F e do IPI, para que restabeleçam o financiamento adequado das atividades às quais estavam vinculados os tributos que seriam extintos.

A nova base da partilha com estados, Distrito Federal e municípios para financiar a seguridade social passaria a ser proveniente do IR, IPI e IVA-F mais a totalidade do IGF (Imposto Sobre Grandes Fortunas) e impostos residuais. Sobre essa base serão calculados o FPE, FPM, FNDR e Fundo de Equalização de Receitas (FER), esses dois últimos criados pela própria PEC. O objetivo do FER é recompor eventuais perdas de receitas do ICMS com a promulgação da Emenda, bem como compensar estados, Distrito Federal e municípios pela desoneração do tributo sobre exportações e investimentos, substituindo a compensação da Lei Kandir e os auxílios financeiros para o fomento às exportações (SOARES, 2007).

O Ministério da Fazenda (2008) argumentou que as alterações propostas na PEC 233/2008 estimulariam a competitividade das empresas nacionais ao desonerar a folha de pagamentos e as exportações e melhorariam as condições de investimento, desonerando também os bens de capital e a incerteza causada pela guerra fiscal. Nesse contexto, muitas empresas começariam a investir no uso intensivo de mão de obra, já que o custo sobre a folha de salários seria menor (MENDES, PALÁCIOS et. al., 2008). Com a redução do custo fiscal brasileiro, muitas pessoas são incitadas à sair da informalidade e boa parte das empresas deixariam de sonegar tributos, ainda mais se houver uma melhora administrativa.

Os estados, por sua vez, aumentariam seu lucro com o fim da guerra fiscal, pois reduziriam a incidência cumulativa, proporcionando aumento da eficiência econômica e da produtividade, melhorando de forma substancial os mecanismos de desenvolvimento das regiões mais pobres. Também haveria a garantia de ressarcimento de eventuais perdas pelo FER, de modo que nenhum estado seria prejudicado pela Reforma (SOARES, 2008).

A criação do novo ICMS e do IVA-F também proporcionaria a revisão da tributação sobre os produtos da cesta básica e a desoneração dos itens de consumo das classes de menor renda, levando a um aumento da equidade e progressividade do sistema.

A nova base de partilha – composta pelo IR, IVA-F, IPI, IGF e impostos residuais – seria mais ampla e solidária, excluindo-se dela apenas contribuição sobre folha de pagamentos e os impostos de natureza essencialmente regulatória (MENDES, PALÁCIOS et. al., 2008) . Quanto à distribuição do ICMS proposto, três quartos de sua parcela arrecadada seria destinada aos Municípios e seriam distribuídas entre eles de acordo com critério fixados em lei complementar, sendo mais justo do que o que ocorre atualmente.

O quadro abaixo mostra uma estimativa do Ministério da Fazenda (2008) para o aumento da arrecadação com base nos valores de 2006, levando em consideração os valores com e sem Desvinculação de Receitas da União (DRU)¹⁴.

¹⁴ A DRU, criada pela Emenda Constitucional nº 27, de 21 de Março de 2000, é um mecanismo que permite ao governo desvincular até 20% das receitas das contribuições sociais, excetuando as previdenciárias, para o orçamento fiscal.

**Tabela 10- Previsão de Arrecadação para a PEC 233/2008 com Base em 2006
(em R\$ bilhões)**

Sistema Atual		Destinação		
Arrecadação			Sem DRU	Com DRU
IR	125,8	Seguridade Social (COFINS + CSLL)	119,5	95,6
CSLL	28	FAT/BNDES (PIS)	20,6	16,5
Cofins	91,5	Transportes (CIDE)	7,8	6,3
PIS	20,6	Educação Básica (Salário - Educação)	6,9	6,9
CIDE	7,8	FPE (21,5% IR + IPI)	32,9	32,9
Salário-Educação	6,9	FPM (23,5% IR + IPI)	36	36
IPI	27,4	Fundos Constitucionais (3% IR+ IPI)	4,6	4,6
Total	308	FPEX (10% IPI)	2,7	2,7
Novo Sistema pela Pec 233/2008			Sem DRU	Com DRU
(A) Base I: IR+ IPI + IVA- F			308	246,4
(B) Vinculações (% de A)			154,9	125,4
Seguridade Social (38,8%)			119,5	95,6
FAT/ BNDES (6,7%)			20,6	16,5
Transportes (2,5%)			7,7	6,2
Educação Básica (2,3%)			7,1	7,1
(C) Base II: (A) - (B)			153,1	153,1
(D) Partilha Federativa (% de C)				
FPE (21,5%)			32,9	32,9
FPM (22,5%)			36	36
FNDR (4,8%)			7,3	7,3
FER (1,8%)			2,8	2,8

Fonte: Ministério da Fazenda

Apesar de objetivar resolver os principais pontos de inflexão do atual Sistema Tributário Nacional, combatendo a guerra fiscal e primando por simplificar a incidência e cobrança dos tributos, a PEC deixaria, à margem da reforma, importantes princípios como: o princípio da progressividade; e a questão federativa, no tocante à atribuição constitucional de competências em relação à distribuição de recursos.

Para Arretche e Rodden (2004), a Constituição não segue a mesma proporção das atribuições quando da distribuição da receita oriunda dos tributos federais, ou mesmo da competência tributária de cada ente, resultando disso um desequilíbrio entre obrigações (competências) dos entes federados e suas receitas, e uma dependência de estados e municípios em relação à União, mesmo com o Fundo de Equalização das Receitas. Tal ponto não é atacado de forma eficiente,

sendo até agravado pela PEC 233/2008, pois na tentativa de acabar com a guerra fiscal entre os estados, reduziria a autonomia tributária dos mesmos.

De acordo com Miranda, Pellegrini et. al. (2008), a implementação de uma legislação única para o ICMS, faria surgir uma nova espécie de guerra fiscal, não mais horizontal, entre os estados, mas vertical, opondo estados e União, a qual passaria a concentrar renda e poder de legislação sobre os tributos. Ao instituir um novo imposto sobre o valor agregado federal iria gerar a bi-tributação, já que ele terá a mesma base de incidência do ICMS, e algumas vezes também a do ISS.

O novo imposto criado continuaria sendo indireto, não contribuindo para a diminuição da regressividade do sistema, pois a união de diversos tributos não expressivos para um mais robusto, poderia aumentar ainda mais a carga tributária. Seria necessário, então, a substituição de alguns tributos indiretos por outros diretos, priorizando a justiça do novo sistema.

Os autores também afirmam que a agregação de várias contribuições sociais neste novo imposto federal poderiam representar uma diminuição das receitas destinadas às áreas sociais abrangidas pelas contribuições a serem extintas. Ao serem substituídas pelo IVA-F, a obrigação constitucional de destinar sua arrecadação àquelas áreas desapareceria e restaria apenas o acordo firmado pelo governo de continuar repartindo os recursos, o que ocasionalmente poderia não ser cumprido, por não ter nada que o obrigasse a vincular as receitas, então áreas sociais poderiam ficar prejudicadas.

De modo geral, a PEC 233/2008 proporcionaria diversos benefícios fiscais ao Brasil, principalmente tornando o sistema mais simples e neutro. Entretanto, com a falta de acordo entre as bancadas estaduais e a falta de empenho do Executivo, foi engavetada. Caso haja novas propostas baseadas em seus fundamentos, devem tentar corrigir o problema da bi- tributação e da regressividade que esse sistema causaria, proporcionando uma política fiscal mais justa.

5. CONCLUSÃO

Este trabalho mostrou a situação da tributação brasileira atualmente, além de apresentar a situação tributária em que se encontra a América latina, para evidenciar a evolução e perspectivas da região em que o Brasil se encontra. Para isso, foram realizadas diversas análises considerando os níveis de arrecadação, a relação entre a carga tributária e PIB per capita, a composição das receitas e as alíquotas máximas por base impositiva. Também foram avaliados os principais problemas relacionados à tributação e as propostas de reforma.

O sistema tributário da América Latina, apesar de uma clara evolução desde a década de 60, ainda pode ser considerado defasado em relação aos países mais desenvolvidos por diversos fatores, como o baixo nível de arrecadação, elevada complexidade e custos indiretos. Também é ineficiente, anti-competitivo e regressivo, não seguindo os preceitos básicos de uma política fiscal ideal.

Os países da região experimentaram forte incremento na sua carga tributária, mas as receitas permaneceram em nível muito inferior ao obtido dentro da OCDE. Quanto à composição da tributação, houve um incremento quanto ao consumo, com a adoção generalizada do IVA, mas nas últimas décadas o crescimento se manteve homogêneo em quase todas as bases, somente com um pequeno aumento na participação da tributação da renda, sendo um fator de constante debate em termos de reforma.

As características do sistema exigem que haja maior simplificação e diversificação da base tributária. Também é necessário reduzir a dependência dos impostos indiretos com uma maior transparência, modernização e controle dos governos, de modo que diminuam as altas taxas de evasão e de informalidade da região.

O Brasil enfrenta muitos dos problemas latino- americanos apresentados, sendo ainda mais complexo por ser um país federativo e muito descentralizado. Entretanto, uma diferença substancial é que apresenta um elevado nível arrecadatório, em contraste com a média mais baixa da região.

Desde a Constituição de 88, o governo vem tentando ampliar a autonomia dos estados e municípios, mas as consequências nem sempre foram positivas. Com o ICMS, surgem as guerras fiscais, pois os estados barganham em termos de subsídios, a atratividade para os produtores. Outro problema reside na maneira como o tributo é cobrado, que é “por dentro”. Esse tipo de cobrança nada mais é que calcular o valor do ICMS não em cima do preço da mercadoria, mas em cima da mercadoria acrescida do próprio ICMS. É o que chamam de cobrança imposto sobre imposto. Assim, o montante a ser taxado é mais elevado do que deveria ser, o que muitas vezes amplia a evasão e caracteriza a injustiça fiscal.

Além do ICMS, que é o maior alvo de críticas dos teóricos tributaristas, o Brasil acompanha o retrocesso latino- americano em relação à tributação sobre a renda, que é grande causa da regressividade do sistema. Muitas vezes os itens básicos de consumo são os mais taxados, fazendo com que a população mais pobre seja mais onerada, já que não vai de acordo com sua capacidade contributiva. Outro fator de retrocesso é a excessiva cobrança de impostos sobre a folha de pagamentos, o chamado “efeito cascata”. Esse fator desestimula os produtores, além de ampliar a informalidade, evidenciando a falta de reciprocidade do governo em relação aos contribuintes.

Dado o diagnóstico do sistema tributário brasileiro, várias propostas de reforma surgiram, todas elas no sentido de modernizar, simplificar e eliminar as distorções existentes. Entretanto, enfrentam resistências de ordem política e técnica, inviabilizando sua implementação. Aparecem apenas soluções pontuais de curto prazo, como foi o caso da Lei Kandir, que muitas vezes acaba promovendo ainda maiores distorções.

Há, portanto, um claro *trade-off* entre eficiência econômica e eficiência administrativa. Vários dos impostos que incidem em cascata geram maior arrecadação, ajudando a equilibrar o ajuste fiscal do Brasil. Em contrapartida, há um aumento das distorções internas do sistema, mas muitos defendem a atual configuração por medo de perder o montante arrecadado em prol da eficiência.

Fica evidente, então, que a elevada descentralização em termos de política tributária decorrente da atípica divisão das competências tributárias e da acentuada

autonomia das esferas subnacionais, se mostra prejudicial quanto à coordenação e integração das políticas tributárias nos diferentes níveis de governo, ocasionando um empecilho para a ampliação de uma política macroeconômica de qualidade. Tal configuração dificulta uma proposta mais abrangente de reforma e coloca em cheque o futuro tributário brasileiro.

Nesse contexto de debate, surgiram várias propostas sobre os rumos a serem tomados na tributação, mas esse trabalho se limitou à PEC 233/2008 do executivo e o IVA dual, muito discutido entre os teóricos tributaristas.

Ambas as teses tem sua base na PEC 175/95, que discutia principalmente os impostos sobre o consumo. Propõem uma ampla reforma sobre o ICMS, além de tentar suavizar o peso sobre a folha de pagamento. Nas reformas o imposto sobre a renda permanece em segundo plano, sendo necessário um avanço nesse ponto.

A PEC 233/2008 já foi engavetada pela impossibilidade de agradar a todos os envolvidos, seja a União ou suas unidades subnacionais, entretanto, boa parte de seus preceitos são discutidos para futuros planos de reforma. Já o IVA dual está em constante foco, por ter exemplos de outros países que o adotaram, experimentando um avanço em sua tributação. Entretanto, enfrentará problemas de redistribuição e de controle, sendo necessário não só um acordo entre as três esferas federativas, como uma melhoria significativa da máquina administrativa fiscal.

Portanto, se observa que o sistema tributário brasileiro convive com inúmeros problemas que causam distorções e ineficiências desde a reforma tributária de 1966, principalmente em relação à tributação de consumo. Nas últimas décadas, apesar de várias propostas, não houve nenhuma reforma estrutural na área fiscal e o país optou pela aprovação de medidas pontuais. Apesar de alguns méritos, não resolveram as principais deficiências tributárias nacionais. São várias as causas para a não aprovação de uma reforma, como a tendência à paralisia decisória do sistema político, o poder de veto dos governos estaduais e o desinteresse ou falta de consenso interno do Executivo, além da excessiva constitucionalização da matéria tributária.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Jorge Ritter. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira**. Brasília: ESAF. p. 75. 2004. Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_-TN/IXPremio/mercosul/3mercosulIXPTN/3premio_mercosul.pdf>. Acesso em:

AFONSO, J.R. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. p. 103- 139, 2007.

_____. **América Latina: Tributação e Reforma em Federações**. XX Seminário Regional de Política Fiscal, CEPAL. Janeiro de 2008.

_____. **A Economia Política da Reforma Tributária: o caso brasileiro**. In: *WILSON CENTER UPDATE ON AMERICAS*. p. 1- 23, 2013.

AFONSO, J.R. e JUNQUEIRA, GABRIEL. **Tributação, Reforma e Federalismo: Uma Visão Atual da América Latina**. CEPAL. p. 103-136, 2008.

AFONSO, J. R., MORAES, J.S e PACHECO, K. **Evaluation of the Structure and Performance of the Brazilian Tax System**. *Inter-American Development Bank*. Discussion Paper No. IDB-DP-265. 2013

ARRETCHE, MARTA e RODDEN, JONATHAN. **Política Distributiva na Federação: Estratégias Eleitorais, Barganhas Legislativas e Coalizões de Governo**. Revista Dados, v. 47, p. 549- 576, 2004.

AZEVEDO, S. e MELO, M. A. **A Política da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional**. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*. Vol. 12 n. 35, p. 1-29, 1997.

BARATTO, G., LOBATO, J. R. S., SILBERSCHNEIDER, W., OLIVEIRA, E., BAPTISTA N.S., PRADO. S. **Cenário de Reforma Tributária Com Tributação Dual Sobre o Consumo**. Cadernos Fórum Fiscal 5, 2007. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFE-B_Caderno_n_5.pdf . Acesso em 10 de Outubro de 2014.

BIRD, R. e Gendron P. **VATs in Federal States: International Experience and Emerging Possibilities**. International Tax Program, Rotman School of Management, University of Toronto. p. 1-39, 2001. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/128850/Bird%20Gendron%20Subnational%20Consumption%20VATs.pdf>> . Acesso em 21/11/2014.

BNDES (2000). **Reforma Tributária: Tributação do Consumo em Federações: Soluções Alternativas – O IVA Dual**. Publicação Informe-se, n. 9, p. 1-4, março 2000. Disponível em: < http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default-/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001407.pdf> Acesso em: 15 de outubro de 2014

BOFF, SALETE ORO. **Reforma Tributária e Federalismo: Considerações e Perspectivas**. *Direito em Debate*. n. 15, p. 85- 106, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

Câmara dos Deputados-Comissão Especial. **Proposta de Emenda à Constituição no 175- A**, de 1995. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>>. Acesso em: 12 de setembro de 2014.

CEPAL. **The Fiscal Covenant: strengths, weaknesses, challenges –caribbean Perspectives**. p. 1 -97. 1999.

_____. **Evasión e Equidade em América Latina**. p. 23-60. 2010.

_____. **Estudio Económico de América Latina y El Caribe**. p. 107- 129. 2013

CETRANGOLO, O. e GÓMEZ-SABAINI, J.C. **Tributación em América Latina: Em Busca de uma Nueva Agenda de Reformas**. Comissão das Nações Unidas,v. 93, p. XXX, 2006.

DIEESE. **Encargos Sociais e Desoneração da Folha de Pagamentos: revisitando uma antiga polêmica**. Nota técnica n. 101. Julho de 2011. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C816A31B027B80131BA6B168E543E/-notatec101Desoneracao.pdf>>. Acesso: 10/09/2014.

DORNELLES, FRANCISCO. **O Sistema Tributário da Constituição de 1988**. Senado Federal, p. 1-28. Disponível em:< <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>>. Acesso em: 14 de outubro de 2014.

FRICKE, HANS e SUSSMUTH, BERND. **Growth and Volatility of Tax Revenues in Latin America**. *World Development*. v. 54, p. 114–138.

GIAMBIAGI, F; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3 ed. São Paulo: Elsevier, 2008.

HINRICHS, HARLEY H. **A General Theory of Tax Structure Change during Economic Development**.. — Cambridge: Law School of Harvard University, 1966.

IBGE, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Várias séries estatísticas**. Disponível em:< <http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/>>. Acessado em outubro e novembro de 2014.

IPEA, INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Boletim de Políticas Sociais, vários anos**. - Disponível em:< <http://www.ipea.gov.br/portal/>>. Acesso em: novembro de 2014

JIMÉNEZ, J.P. e PODESTÁ, ANDREA. **La Política Fiscal en América Latina: pasado reciente, presente y futuro**. Revista Voces en El Fenix, p. 1-7, 2014. Disponível em: <<http://www.vocesenelfenix.com/content/la-pol%C3%ADtica-fiscal-en-am%C3%A9rica-latina-pasado-reciente-presente-y-futuro>>. Acesso em: 25 de novembro de 2014.

JUNQUEIRA, MURILO O. **O Nó Tributário: Por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. p. 30-55. Novembro de 2010. Disponível em: <http://www.academia.edu/3556762/O_n%C3%B3_tribut%C3%A1rio_por_que_n%C3%A3o_se_aprova_uma_reforma_tribut%C3%A1ria_no_Brasil>. Acesso em: 26/11/2014.

KALDOR, N. **Alternative theories of distribution**. Review of Economic Studies, v. 23, n. 2, 1956.

LIMA, EDILBERTO C. P. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Texto para Discussão IPEA, n. 666, p. 1- 29. Agosto de 1999. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_06-66.pdf>. Acesso em: 15 de outubro de 2014.

LÓPEZ, HUBERTO J. e SERVÉN, LUIS. **Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America**. World Development, v. 39(9), p. 1558-1569, 2011.

MAGALHÃES, MICHEL P. **PEC 233/2008: Reforma Tributária, federalização do ICMS e sua (in)constitucionalidade**. Revista Âmbito Jurídico p, 1.3. [s.d]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11124>. Acesso em: 15 de novembro de 2014.

MENDES, MARCOS. **Transformação e Impasses da Estrutura Tributária de 1988 a 2013**. Texto para Discussão Senado Federal, n. 136, p. 1-36. Agosto de 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-136-transformacoes-e-impasses-da-estrutura-fiscal-e-tributaria-de-1988-a-2013>>. Acesso em: 16 de outubro de 2014.

MENDES, J. M., PALÁCIOS A. C. et. al. **REFORMA TRIBUTÁRIA PEC nº 233/2008: Uma contribuição do Conselho Federal de Contabilidade para a sociedade brasileira**. p. 11-15. 2008. Disponível em: < http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/reforma_net.pdf. Acesso em: 12/11/2014.

MIRLEES, James A. **An Exploration in the Theory of Optimal Income Taxation**, Review of Economic Studies n. 38, p. 175-208. 1971.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma tributária**. Cartilha de apresentação da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda. p, 1-22, 2008. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reformatributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. > Acesso em: 05 de setembro de 2014.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Análise do Substitutivo do Relator da Reforma Tributária**. Novembro de 1999 Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/noticias/1999/r991123/?searchterm=imposto>. Acesso em: 26/11/2014.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **O Que Você Precisa Saber Sobre Transferências Constitucionais**. p, 5-15. Fevereiro de 2005. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/manuais/fpm.pdf>. Acesso em: 14/12/2014.

MUSGRAVE, Richard A. **Fiscal Systems**. New Haven and London: Yale University Press, 1969.

NETO, JOÃO S. M. **Tributos Cumulativos**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, p. 1-10. Agosto de 2001.

OCDE. **Making Fiscal Policy Work for Development in Latin America**. p. 1-8. 2008.

_____. **Perspectivas Econômicas da América Latina**. p. 80 -160. 2009

_____. **Growth-oriented Tax Policy Reform Recommendations**. p. 17-24, 2010.

_____. **Revenue Statistics in Latin America 1990-2010 (BRAZIL)**, 2011.

_____. **Revenue Statistics**. p. 19-35, 336-340. 2012.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **A Evolução Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889- 2009**. Texto para Discussão IPEA, n. 1469, p. 1 -69. Janeiro de 2010. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016> Acesso em: 16 de Setembro de 2014.

OLIVEIRA, JOSÉ TEÓFILO. **Reforma Tributária: Uma Resenha**. p. 1-78. Disponível em: http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_04.pdf. Julho de 2002.

PAES, NELSON LEITÃO. A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS e suas Implicações Dinâmicas sobre os Estados. *Revista Brasileira de Economia* v. 63, n. 3, p. 233 -248. 2009.

_____. **Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina**. *Acta Scientiarum. Human and Social Sciences* v. 35, n. 1, p. 85-95. 2013.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil em 2012**. p. 1-40. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012-.pdf>>. Dezembro de 2013.

REZENDE, F. **A Moderna Tributação do Consumo, Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da CERF**, V. 2, p. 355-402. 1993.

_____. **O Processo da Reforma Tributária**. Texto para Discussão IPEA n. 396, p. 1-19. Janeiro de 1996.

SIMONSEN, M. H. **O Princípio Federativo no Brasil, Reforma Fiscal**. Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da CERF, v. 2, p. 569-574, 1993.

STIGLITZ J. E. **New Perspectives on public finance: recent achievements and future challenges**. *Journal of Public Economics*, v. 86, p. 341-360. 2002

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Ed. Abril Cultural, Coleção: Os Economistas, São Paulo. v.2, págs.247-249. 1983.

SOARES, MURILO R.C. **Lei Kandir: Breve Histórico**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. p. 1-16. Novembro de 2007. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1441>.

_____. **REFORMA TRIBUTÁRIA PEC Nº 233/2008**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. p. 26-30. Abril de 2008. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/-documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/2008-1676.pdf>.

VARSANO, RICARDO. **A tributação do Comércio Interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado**. Texto para Discussão IPEA. n. 382, p. 1-17. Setembro de 1995.

_____. **De ônus a bônus: Política Governamental e Reformas Fiscais na Transformação do Estado Brasileiro**. Texto para Discussão IPEA. n. 417. Maio 1996.

_____. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Pesquisa e Planejamento Econômico, vol.27, n.1, abril 1997. P 1-40.

_____. **Sistema Tributário para o Desenvolvimento**. BNDS, p. 1-22. 2012. Disponível em: http://www.bndespar.com.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0002077.pdf. Acesso em: 15/10/2014.

_____. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. BID, p. 10-15, 2012. Disponível em: < <http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/PE/2014/13443.pdf> >. Acesso em: 14 de dezembro de 2014.

VAZ, LEVI R. **O Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial no Sistema Previdenciário Brasileiro**. Revista Direitos Fundamentais e Democracia v. 6, p. 2, 2009.

TANZI, VITO. **Tax Reform In Latin America: A long term assessment**. CEPAL, p. 1- 18. 2013.

WORLD BANK. **Social Gains in the Balance: A Fiscal Policy Challenge for Latin America & the Caribbean**. p. 19-39. Fevereiro de 2014.

APÊNDICE A- Base de Dados

Tabela A1. Atribuições das receitas tributárias para os governos subnacionais como porcentagem do total

	Governo Central			Governo Estadual ou Regional			Governo Local			Fundos do Seguro Social		
	1995	2000	2011	1995	2000	2011	1995	2000	2011	1995	2000	2011
Países Federativos												
Argentina	59,0	66,4	64,0	17,5	17,8	14,5				23,4	15,8	21,5
Brasil	44,7	47,8	45,9	26,8	25,3	23,8	3,7	3,4	5,2	24,8	23,5	25,2
Mexico	80,1	80,7	81,9	2,1	2,0	2,5	1,1	0,8	1,1	16,6	16,5	14,5
Venezuela	94,6	94,6	96,6							5,4	5,4	3,4
Países Regionais												
Colombia	58,9	64,4	71,7	5,5	5,6	4,7	8,6	9,4	11,0	27,0	20,6	12,6
Países Unitários												
Bolívia	100,0	91,3	93,4								8,7	6,6
Chile	89,9	87,8	88,5				6,5	7,9	6,6	3,6	4,4	4,9
Costa Rica	66,2	65,3	63,3					2,1	2,9	33,8	32,6	33,8
República Dominicana	99,3	99,0	99,5							0,7	1,0	0,5
Ecuador	73,9	87,7	71,1							26,1	12,3	28,9
El Salvador	85,9	83,6	88,8							14,1	16,4	11,2
Guatemala	83,8	83,6	83,7				0,6	0,9	1,4	15,6	15,5	15,0
Honduras	90,1	89,4	87,7							9,9	10,6	12,3
Nicaragua	84,1	80,1	77,1							15,9	19,9	22,9
Panama	62,0	59,6	62,4					2,2	1,5	38,0	38,2	36,0
Paraguai	100,0	82,7	76,7								17,3	23,3
Peru	88,2	87,7	87,5						2,9	11,8	12,3	9,6
Uruguai	62,0	62,5	71,4				7,8	7,9	4,1	30,1	29,6	24,5

1. Exclui as receitas do governo local da Argentina (mas inclui receitas provinciais), Bolívia, Costa Rica (depois de 1997), República Dominicana, Equador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panama (1998), Paraguai (2004, 2011 and 2012), Peru (2004), Uruguai e Venezuela não apresentam dados disponíveis.

Tabela A2. Total da Receita Tributária como Porcentagem do PIB¹

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	16,1	21,5	29,1	30,8	31,5	33,5	34,7	37,3
Bolivia ²	7,2	14,7	22,6	20,5	22,7	20,7	24,2	26,0
Brasil	28,2	30,1	33,8	34,0	32,6	33,2	34,9	36,3
Chile	17,0	18,8	22,8	21,4	17,2	19,5	21,2	20,8
Colombia	9,0	14,6	19,1	18,8	18,6	18,0	18,8	19,6
Costa Rica	16,1	18,2	21,7	22,4	20,8	20,5	21,0	21,0
República Dominicana	8,3	12,4	16,0	15,0	13,1	12,8	12,9	13,5
Equador	7,1	10,1	12,8	14,0	14,9	16,8	17,9	20,2
El Salvador	10,5	12,2	15,2	15,1	14,4	14,8	14,8	15,7
Guatemala	9,0	12,4	13,9	12,9	12,2	12,3	12,6	12,3
Honduras	16,2	15,3	19,0	18,9	17,1	17,3	16,9	17,5
México ^{3,4}	15,8	16,9	17,7	20,9	17,4	18,9	19,7	19,6
Nicaragua	n.a.	16,9	17,4	17,3	17,4	18,3	19,1	19,5
Panama	14,7	16,7	16,7	16,9	17,4	18,1	18,1	18,5
Paraguai ^{2,5}	5,4	14,5	13,9	14,6	16,1	16,5	17,0	17,6
Peru	11,8	13,9	17,8	18,2	16,3	17,4	17,8	18,1
Uruguai	19,6	21,6	25,0	26,1	27,1	27,0	27,3	26,3
Venezuela ²	18,7	13,6	16,8	14,1	14,3	11,4	12,9	13,7
<i>Total:</i>								
América Latina (18)⁶	13,6	16,4	19,5	19,5	18,9	19,3	20,1	20,7

1. Exclui as receitas do governo local da Argentina (mas inclui receitas provinciais), Bolívia, Costa Rica (depois de 1997), República Dominicana, Equador, El Salvador, Honduras, Nicarágua, Panamá (1998), Paraguai (2004, 2011 and 2012), Peru (2004), Uruguai e Venezuela não apresentam dados disponíveis.

2. Dados estimados para 2011 e 2012.

3. Nos dados da CEPAL e do CIAT impostos sobre hidrocarbonetos são não taxáveis

4. Dados de 2012, incluindo estimaciones para os governos locais

5. A CEPAL não considera certas contribuições para fundos de segurança social, como estas: ferro, bancos e empresas de energia como receitas fiscais

6. Representa um grupo de 18 países da América Latina. Chile e México também fazem parte da OECD (34).

Tabela A3. Valor Adicionado em Porcentagem do PIB

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	2,5	6,5	7,5	7,5	7,4	7,9	8,1	8,7
Bolivia	3,2	5,1	6,5	7,0	6,3	6,7	7,3	7,6
Brasil	10,4	8,6	7,8	8,1	7,6	7,8	7,8	8,5
Chile	6,3	7,9	7,5	8,4	7,3	7,6	7,8	8,0
Colombia	2,0	4,1	5,4	5,6	5,1	5,3	5,6	5,5
Costa Rica	3,2	4,5	5,9	6,0	4,9	4,8	5,0	5,0
República Dominicana	1,3	2,6	4,9	4,7	4,2	4,3	4,2	4,0
Equador	2,0	4,6	4,9	4,6	4,8	5,8	5,5	6,4
El Salvador	-	5,4	6,9	6,8	6,1	6,7	6,8	7,0
Guatemala	2,4	4,7	5,9	5,5	4,9	5,1	5,2	5,3
Honduras	2,7	4,8	6,1	6,3	5,2	5,4	5,7	5,6
Mexico	3,3	3,1	3,6	3,8	3,4	3,9	3,7	3,8
Nicaragua	n.a.	5,9	5,8	5,6	5,3	5,6	6,0	6,1
Panama	1,3	0,6	1,0	2,3	2,3	2,9	3,3	3,3
Paraguai	-	4,7	5,0	5,5	5,6	6,3	6,5	6,5
Peru	1,4	5,1	5,9	6,8	6,0	6,6	6,5	6,4
Uruguai	5,5	6,5	9,3	9,2	9,0	8,9	8,9	8,7
Venezuela	-	4,1	5,6	4,6	5,9	5,5	6,2	6,8
<i>TOTAL</i>								
América Latina (18) ¹	2,8	4,9	5,9	6,0	5,6	5,9	6,1	6,3

n.a.: indicadores não disponíveis

1. Representa um grupo de 18 países na América Latina

Tabela A4- Evolução Carga Tributária Bruta em % do PIB no Brasil

1960	17,4	1970	26	1980	24,4	1990	29,6	2000	30,4
1961	16,4	1971	25,3	1981	25,1	1991	24,4	2001	31,9
1962	15,8	1972	26	1982	26,2	1992	25	2002	32,4
1963	16,1	1973	25,1	1983	26,8	1993	26,3	2003	31,9
1964	17	1974	25,1	1984	24,2	1994	27,9	2004	32,8
1965	18,8	1975	25,2	1985	23,8	1995	28,4	2005	34,1
1966	20,6	1976	25,1	1986	26,5	1996	28,6	2006	34,7
1967	20,2	1977	25,6	1987	24,2	1997	28,6	2007	34,9
1968	23	1978	25,7	1988	23,3	1998	29,3	2008	34,9
1969	24,6	1979	24,7	1989	23,7	1999	31,1	2009	33,7

Tabela A5- Receitas Tributárias por Base de Incidência em % do PIB 1890- 1996

Natureza da Receita	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995 ^a	1996/e
Receita Tributária Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Tributos sobre Comércio Exterior	2,85	2,33	1,84	1,67	1,69	1,66	1,83	1,69	1,91	1,78	1,35	1,65	1,59	1,74	1,75	2,58	1,87
Imposto sobre Importação	2,85	2,33	1,84	1,67	1,69	1,66	1,83	1,69	1,91	1,78	1,35	1,65	1,59	1,74	1,75	2,58	1,87
Tributos sobre Bens e Serviços	43,55	44,05	41,94	41,77	37,15	38,23	40,78	42,22	44,15	45,38	49,06	49,96	47,61	47,74	51,83	46,81	45,94
ICMS	19,86	19,58	19,30	18,66	21,72	22,59	24,25	23,12	23,80	26,57	25,15	26,79	25,65	23,44	24,64	24,84	24,72
IPI	8,94	8,71	8,36	7,83	5,76	7,66	8,27	10,23	9,66	9,17	8,32	8,48	9,29	9,47	7,46	7,06	6,79
IOF	3,84	4,61	4,34	2,66	3,54	2,28	2,55	2,40	1,57	0,66	4,50	2,32	2,46	3,12	2,32	1,69	1,27
Cofins (ex-Finsocial)			1,03	2,27	2,36	2,56	2,72	2,84	3,45	4,57	5,36	6,14	4,02	5,33	8,60	8,28	7,94
PIS/Pasep ^b									1,80	2,67	3,97	4,14	4,32	4,50	3,60	3,10	3,28
IPMF/CPMF														0,28	3,56		
ISS	1,06	1,29	0,52	1,32	1,18	1,18	1,22	1,31	1,49	1,36	1,48	1,76	1,62	1,35	1,44	1,73	1,94
IVVC										0,11	0,19	0,25	0,23	0,25	0,22	0,11	0,00
Impostos Únicos	9,84	9,86	8,39	9,03	2,59	1,96	1,76	2,31	2,39	0,28	0,08	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tributos sobre Patrimônio	1,09	1,27	1,23	0,85	0,85	0,71	1,22	0,99	0,93	0,50	0,96	2,12	1,43	1,04	1,33	2,70	3,06
IPTU	1,01	1,16	1,11	0,81	0,80	0,67	0,64	0,55	0,62	0,28	0,62	1,45	0,89	0,57	0,71	1,39	1,56
IPVA							0,54	0,40	0,27	0,20	0,32	0,60	0,53	0,43	0,60	1,26	1,39
ITR	0,08	0,11	0,12	0,04	0,05	0,04	0,04	0,04	0,03	0,02	0,01	0,07	0,02	0,03	0,02	0,06	0,12
Tributos sobre a Renda	12,28	13,33	13,14	15,74	19,56	21,31	19,11	18,14	20,84	21,37	19,72	16,54	19,65	18,00	16,12	19,33	17,79
Impostos s/Renda e Proventos	12,28	13,33	13,14	15,74	19,56	21,31	19,11	18,14	20,84	20,50	17,83	15,44	16,73	14,94	12,87	16,26	14,87
Contribuição Social s/Lucro										0,87	1,89	1,10	2,92	3,06	3,25	3,08	2,93
Tributos sobre a Mão-de-Obra	30,32	31,61	34,64	31,10	30,24	29,84	31,26	30,28	25,64	27,15	25,38	24,06	25,16	26,90	24,58	24,41	26,58
Contribuição p/Previdência Social	19,02	19,77	22,98	20,22	20,17	19,65	19,79	19,93	19,59	19,18	17,75	17,31	17,64	20,15	16,19	16,63	17,75
Contribuição p/FGTS	9,45	9,85	9,58	8,90	8,24	8,00	9,39	8,17	3,82	5,85	5,06	5,13	5,13	4,83	5,97	5,15	5,17
Contribuição p/Salário-Educação	0,89	1,05	1,03	0,92	0,82	1,08	0,95	0,96	0,91	0,84	1,32	0,33	1,07	0,59	1,09	1,46	1,55
Contribuição de Servidores	0,97	0,94	1,04	1,06	1,01	1,11	1,12	1,23	1,31	1,28	1,25	1,29	1,32	1,33	1,34	1,17	2,11
Outros	9,91	7,42	7,20	8,87	10,50	8,25	5,81	6,67	6,52	3,83	3,54	5,67	4,57	4,58	4,39	4,16	4,76
Outros Diretos	3,09	2,58	2,48	2,24	2,44	2,14	1,72	2,59	1,98	1,65	1,24	2,43	2,00	2,81	1,44	1,97	1,82
Outros Indiretos	6,82	4,84	4,72	6,64	8,06	6,11	4,09	4,08	4,54	2,18	2,30	3,24	2,57	1,77	2,95	2,19	2,94

Fonte: IBGE.

^a Valores preliminares.

^b De 1980 até 1988, este item foi classificado em conjunto com as contribuições para o FGTS.

/e = valores estimados.