



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

Gabriel Amoras de Moraes Medeiros Vale da Costa

## **O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Passado, presente e futuro.

BRASÍLIA – DF

2020

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

Gabriel Amoras de Moraes Medeiros Vale da Costa

## **O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Passado, presente e futuro

Monografia apresentada ao curso da Ciências Econômicas da Universidade de Brasília, como pré-requisito para a obtenção do título de bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Vander Mendes Lucas

BRASÍLIA-DF

2020

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família, pelo apoio e suporte incondicionais ao longo de toda a minha vida, em particular para o cumprimento de mais essa etapa. Aos bons amigos que fiz no decorrer do curso e que puderam compartilhar dessa caminhada, tanto nos bons quanto nos maus momentos. À Universidade de Brasília, em especial ao departamento de economia dessa grande instituição, da qual tive a honra em ter tido a oportunidade de fazer parte como discente. Finalmente, agradeço ao meu orientador, professor Vander, pelo direcionamento e disponibilidade para me instruir e tornar este trabalho real, e ao professor Christian, por aceitar o convite para compor a banca.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é apresentar o sistema tributário brasileiro sob uma ótica histórica, a partir de sua evolução e dos principais problemas atualmente encontrados em sua estrutura. Inicialmente, apresenta-se a base teórica que pauta esse campo de pesquisa e discute os atributos e princípios ideais para a atividade tributária e fiscal. Em seguida, é dado enfoque ao sistema tributário brasileiro em si, passando por toda sua trajetória histórica para, posteriormente, abordar os gargalos existentes no atual modelo que motivam a aprovação de uma nova reforma estrutural. Por fim, são apresentadas as principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional e, com base nisso, quais as perspectivas para o futuro do sistema.

**Palavras-chave:** tributação ótima, federalismo fiscal, sistema tributário, Brasil, reforma tributária.

## **ABSTRACT**

The objective of this work is to present the Brazilian tax system from a historical perspective, based on its evolution and the main problems currently found in its structure. Initially, the theoretical basis that guides this field of research is presented and discusses the ideal attributes and principles for tax and fiscal activity. Then, it focuses on the Brazilian tax system itself, going through its entire historical trajectory to later address the existing issues in the current model that motivate the approval of a new structural reform. Finally, the main tax reform proposals in progress at the National Congress are presented and, based on that, what are the prospects for the future of the system.

**Keywords:** optimal taxation, fiscal federalism, tax system, Brazil, tax reform.

## LISTA DE GRÁFICOS

|   |    |
|---|----|
| <b>Gráfico 1</b> – Receita e Despesa da União (1947-1965) em milhares de cruzeiros (Cr\$) .....   | 26 |
| <b>Gráfico 2</b> – Carga tributária (1988-1999) em % do PIB.....  | 35 |
| <b>Gráfico 3</b> – Resultado Primário do Governo Federal em bilhões de reais (R\$) (2008-2020)  | 39 |
| <b>Gráfico 4</b> – Estoque da dívida pública federal em trilhões de reais (R\$) (2006-2020).....  | 40 |
| <b>Gráfico 5</b> – Carga tributária total como % do PIB (2018) .....  | 43 |
| <b>Gráfico 6</b> - Composição da receita tributária total (%) por base de incidência (2017) .....   | 44 |
| <b>Gráfico 7</b> - Comparativo entre o valor do contencioso tributário, para uma amostra de países da OCDE, da América Latina e Brasil (% PIB). ..... | 49 |

## LISTA DE TABELAS

|  |    |
|--|----|
| <b>Tabela 1</b> – Estrutura tributária: competências e partilha de tributos (CF 1967).....       | 28 |
| <b>Tabela 2</b> – Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas..... | 30 |
| <b>Tabela 3</b> - Indicadores econômicos (1999-2008).....  | 35 |
| <b>Tabela 4</b> – Medidas na área fiscal e tributária (1999-2009) .....                          | 37 |
| <b>Tabela 5</b> - Rendimentos por categoria de rendimento e faixa de rendimento total.....       | 46 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

CF – Constituição Federal

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DRU - Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

FC - Fundo Constitucional

FE - Fundo Especial

FEF – Fundo de Estabilização Fiscal

FENAFISCO - Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital

Finsocial – Fundo de Investimento Social

FMI – Fundo Monetário Internacional

FPE - Fundo de Participação dos Estados

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

FSE – Fundo Social de Emergência

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICM - Imposto sobre circulação de mercadorias

ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IOF - Imposto sobre operações financeiras



IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IR – Imposto de renda

IRPF – Imposto de renda sobre pessoa física

IRPJ – Imposto de Renda sobre Pessoa jurídica

ITCD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Adicionado

IVVC – Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PIN - Programa de Integração Nacional

PIS – Programa de Integração Social

Proterra - Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste

## SUMÁRIO

|          |  |    |
|----------|--|----|
| <b>1</b> | <b>INTRODUÇÃO</b>  | 10 |
| <b>2</b> | <b>REFERÊNCIAL TEÓRICO</b>                                   | 12 |
|          | 2.1 - Tributação ótima                                       | 12 |
|          | 2.2 - Federalismo Fiscal                                     | 18 |
| <b>3</b> | <b>O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: EVOLUÇÃO HISTÓRICA</b>   | 23 |
|          | 3.1 - Da Primeira República a Reforma de 1966                | 23 |
|          | 3.2 - A Reforma de 1966                                      | 26 |
|          | 3.3 - A Reforma de 1988                                      | 30 |
| <b>4</b> | <b>POR QUE REFORMAR O SISTEMA ATUAL?</b>                     | 38 |
|          | 4.1 - Cenário fiscal: evolução recente                       | 38 |
|          | 4.2 - Problemas estruturais do Sistema Tributário Brasileiro | 42 |
|          | 4.2.1 <i>Regressividade</i>                                  | 43 |
|          | 4.2.2 <i>Complexidade</i>                                    | 47 |
|          | 4.2.3 <i>Ineficiência</i>                                    | 49 |
| <b>5</b> | <b>PROPOSTAS DE REFORMA</b>                                  | 52 |
|          | 5.1 PEC 45/2019  | 52 |
|          | 5.2 PEC 110/2019   | 54 |
|          | 5.3 Considerações finais                                     | 56 |
| <b>6</b> | <b>CONCLUSÃO</b>   | 59 |
|          | <b>REFERÊNCIAS</b>   | 60 |

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação é o meio pelo qual um governo se financia e viabiliza seu funcionamento. É por meio dela, que o Estado obtém os recursos necessários para o provimento dos bens públicos. A forma pela qual esse sistema de tributos deve ser estruturado é objeto de estudo da teoria econômica, que busca responder qual a melhor forma para tal, visto que os impostos são essencialmente distorcivos, apesar de sua indispensável importância.

Efetivamente, no caso brasileiro, tem-se um sistema marcado por intensas mudanças ao longo de sua história, que acompanharam os grandes acontecimentos do último século para cá. Dessa forma, é fundamental compreender que os problemas atualmente vivenciados são fruto de inúmeras decisões tomadas no passado. Problemas estes relacionados sobretudo a ineficiência, a complexidade e a regressividade.

Enquanto este trabalho é escrito, o Brasil enfrenta uma de suas piores crises fiscais, aprofundada por uma Pandemia que matou milhares de brasileiros, fechou empresas e acabou com milhões de empregos. Mas antes mesmo desse acontecimento, a iminência de uma reforma tributária trazia grandes expectativas para a retomada do crescimento do país.

Nesse contexto, o presente trabalho visa melhor compreender a evolução do sistema tributário vigente, procurando elucidar as origens históricas dos problemas estruturais encontrados no modelo atual para, em seguida, investigar os principais impactos provocados à economia brasileira e o que se espera para o futuro com as propostas de reforma em discussão.

O trabalho foi dividido em 4 capítulos, dos quais o primeiro apresenta o referencial teórico para a realização do estudo, dividido em um tópico destinado a teoria da tributação ótima e outro para a teoria do federalismo fiscal.

O segundo analisa a historicidade do sistema tributário, da Primeira República até as décadas mais recentes, enfatizando as principais mudanças e reformas realizadas ao longo desse período.

O terceiro capítulo discute os motivos por trás da implementação de uma reforma tributária, apresentando um “diagnóstico” econômico baseado no grave cenário fiscal, nos problemas estruturais existentes e em suas consequências negativas. Por fim, o último capítulo descreve as duas principais propostas em pauta (PEC’s 45 e 110 de 2019) e as perspectivas futuras para a economia brasileira com a aprovação de alguma delas.

## 2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

Antes de adentrar propriamente na análise histórica e empírica do Sistema Tributário brasileiro é necessário entender os princípios e fundamentos acerca do que é considerado na literatura uma tributação ótima e, por conseguinte, de um sistema tributário com os atributos ideais.

Nesse sentido, será abordada uma breve revisão da base teórica, a começar pela Teoria da Tributação Ótima, cujo estudo busca analisar o impacto gerado pelos tributos na economia e, a partir daí, definir um modelo tributário ideal levando em conta o *trade-off* muitas vezes existente entre a eficiência e a equidade. Em seguida, a Teoria do Federalismo Fiscal complementa a análise demandada, focando no estudo da distribuição de competências fiscais e tributárias entre os diferentes níveis de governo de um Estado, buscando alcançar o arranjo ideal que proporcione a melhor forma possível de administrar e coordenar a cobrança e partilha dos tributos onde a descentralização fiscal se faz presente.

Dessa forma, a teoria econômica se mostra fundamental ao orientar e concentrar o debate entorno da atividade tributária dentro do campo técnico e acadêmico. Dada a complexidade intrínseca ao tema, a base teórica oferece importantes insumos para que a atividade tributária atinja o melhor grau possível de aplicação.

### 2.1 Tributação ótima

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, o conceito de tributo diz respeito a “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Assim sendo, é possível concluir que trata-se de um imperativo, ou seja, o pagamento dos tributos é um dever do contribuinte. Além disso, tal prestação não é derivada de uma sanção ou punição – característica que a distingue de uma multa -, mas devida em função da

existência de um fato gerador, seja ele tendo sua base no consumo, na produção ou no patrimônio e renda dos agentes econômicos.

Com efeito, o tributo tem função arrecadatória, sendo essencial para a manutenção do setor público e provimento de seus serviços. As razões para a existência de um governo são inúmeras - não sendo o foco deste trabalho adentrá-las – e a necessidade de sua intervenção pode ser dividida em duas categorias: onde há falhas de mercado ou situações nas quais o equilíbrio em que a economia se encontra não é ótimo pelo critério de bem-estar social, caso no qual prevalece elevado nível de pobreza e desigualdade de renda (MYLES, 1995, p.06). Portanto, tendo em vista a necessidade de sua existência, GIAMBIAGI e ALÉM (1999, p.10) ressaltam os objetivos da política fiscal do governo com base em três funções básicas:

- Alocativa: diz respeito ao fornecimento de bens públicos;
- Distributiva: ajustes na distribuição de renda visando atingir um patamar considerado socialmente justo;
- Estabilizadora: associada ao uso da política econômica (fiscal e monetária) para manutenção de alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e crescimento econômico compatível.

A tributação está intrinsecamente relacionada às três funções, uma vez que a maior parte da receita pública<sup>1</sup> para manutenção do Estado é advinda da cobrança de tributos. Quanto aos princípios que um sistema tributário deve perseguir, GIAMBIAGI e ALÉM (1999, p.17) elenca:

- Equidade: distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade;
- Progressividade: princípio de que se deve tributar mais quem tem uma renda mais alta;
- Neutralidade: os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica e;
- Simplicidade: o sistema tributário deve ser de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo.

---

<sup>1</sup> Segundo dados do Portal da Transparência, da Controladoria Geral da União (CGU), no ano de 2019 mais de 80% da receita corrente foi advinda da arrecadação com tributos.

BARBOSA e SIQUEIRA (2001) ressaltam que modelos de tributação ótima estudam a combinação dos princípios da equidade, da simplicidade e da eficiência, levando com frequência a questionamentos relacionados ao *trade-off* entre a equidade e a eficiência que são constantemente conflitantes e objeto de ponderação na busca de um equilíbrio mútuo.

Isto posto, a teoria econômica se encarregou de estabelecer o arcabouço teórico – sobretudo no decorrer do século passado - no sentido de trazer ao debate os princípios e uma direção rumo a melhor forma de tributação, motivando-se a prover recomendações práticas de políticas. Em linhas gerais, a teoria da tributação ótima emerge na busca por definir uma estrutura tributária tal qual fosse satisfatória em termos de arrecadação e objetivos redistributivos ao menor custo possível sob o aspecto da eficiência, ou seja, de modo a minimizar interferências nas decisões econômicas dos agentes.

Nesse âmbito, se parte da premissa de inviabilidade de implementar a solução *first-best* – uma economia com eficiência de Pareto<sup>2</sup> - a partir da imposição de um imposto *lump-sum*<sup>3</sup>, associado a características economicamente relevantes dos agentes, levando a busca de uma solução *second-best*, onde se assume a impossibilidade de extinguir efeitos distorcivos na economia e de onde partem, em geral, as análises econômicas acerca da tributação ótima.

É importante ressaltar que a discussão acerca da tributação é remota, contando com colaborações relevantes de inúmeros autores, inclusive de Adam Smith (1776). No entanto, o grande marco para teoria da tributação ótima se dá com publicação do artigo "*A Contribution to the Theory of Taxation*" de Frank Ramsey em 1927. Esse trabalho, não obstante a especificidade do tópico tratado, foi fundamental para a construção dos alicerces da base teórica, uma vez que constituiu o primeiro modelo formal sobre a teoria da tributação ótima.

Com um modelo focado na tributação sobre o consumo e considerando uma única família na economia, Ramsey - incentivado por Pigou, seu professor - levantou

---

<sup>2</sup> Diz-se para uma situação na qual não é possível melhorar o bem-estar de um agente sem que o de outro piore.

<sup>3</sup> Em um contexto de informação perfeita, a adoção de um *lump sum tax*, ou seja, um imposto de montante fixo per capita, levaria ao máximo de eficiência alocativa. No entanto, essa solução é tida como não factível, tendo em vista complexidades em termos de deficiências informacionais e de seus custos de implementação.

a seguinte questão: dado um nível de receita do governo a ser realizado exclusivamente via impostos indiretos (sobre consumo), de que maneira “desenhar” estes últimos de modo a minimizar o custo social? Reformulando a questão em termos de um problema de otimização, dada uma função de bem-estar social que represente as preferências da sociedade, qual o nível de imposto a maximiza, sujeita a uma restrição orçamentária do governo?

Dessa forma, Ramsey buscava encontrar uma estrutura de alíquotas ideal sobre os bens transacionados em uma economia no sentido unicamente da eficiência econômica e se valendo, para tal, de suposições que suprimissem a discussão no plano da equidade como, por exemplo, a de uniformidade dos agentes da economia e dos impostos sobre bens serem o único instrumento tributário factível do governo.

O resultado para este problema ficou conhecido como a “regra de Ramsey” e define um sistema ótimo de alíquotas para todos os bens de uma economia. Segundo essa regra, um sistema tributário ótimo é aquele em que a perda de demanda compensada<sup>4</sup> de cada bem em razão da implementação de um imposto seja constante e, portanto, proporcionalmente igual a posição pré imposto, de modo a minimizar o efeito substituição gerado pela distorção nos preços dos bens.

Um desdobramento desse resultado leva a uma outra regra, a “do inverso das elasticidades”. Uma vez que a queda na demanda de um bem é proporcional a sua elasticidade e assumindo independência entre suas demandas, bens cuja aquela é mais inelástica seriam menos responsivos a uma maior taxa. Portanto, essa regra recomenda que as alíquotas a serem estabelecidas nas mercadorias devem ser inversamente proporcionais a elasticidade-preço da demanda do bem. Com isso, bens de primeira necessidade, isto é, os essenciais – usualmente de menor elasticidade-preço da demanda, como os de alimentação – deveriam ser sobretaxados. Enquanto que bens mais supérfluos – por exemplo, bens de luxo – conteriam as menores alíquotas.

Dessa forma, o modelo de tributação de Ramsey seria extremamente regressivo, onerando mais aqueles indivíduos de menor renda que destinariam proporcionalmente maior fatia da mesma para o pagamento de impostos. Por outro

---

<sup>4</sup> Demanda compensada (ou Hickseana) é a demanda encontrada através do problema de minimização do dispêndio e representa o quanto o indivíduo está disposto a pagar para manter o nível de utilidade.



lado, indivíduos mais abastados seriam beneficiados, pagando menos impostos relativamente à suas rendas. Portanto, o modelo de Ramsey descrevia um sistema que visava a máxima eficiência sem levar em conta aspectos redistributivos e, desse modo, era inerentemente iníquo.

Apenas no ano de 1971, passadas mais de quatro décadas desde o trabalho de Ramsey, Diamond e Mirrlees (1971) publicam um artigo que insere uma nova roupagem à teoria da tributação ótima, lhe provendo maior modernidade e complexidade. Partindo do modelo de Ramsey, os autores o estendem para uma economia com vários agentes não idênticos, trazendo luz aos efeitos da equidade na determinação de um tributo ótimo.

Segundo este outro modelo, a tributação deveria se adequar a capacidade de pagamento dos agentes, ou seja, às diferentes faixas de renda. Mais precisamente falando, bens cujo consumo predomina entre os mais pobres devem ter uma redução proporcionalmente menor em suas demandas, em razão dos impostos, em comparação à média dos demais bens.

Em linhas gerais, conforme explicam BARBOSA e SIQUEIRA (2001, p.16), para o modelo Diamond-Mirrlees a estrutura do imposto ótimo se baseia na relação entre a variação da demanda por um bem com a importância social da maioria dos consumidores desse bem e a contribuição deles para a receita tributária. Os resultados obtidos pelos autores evidenciam o *trade-off* entre eficiência e equidade.

Nota-se que os trabalhos desenvolvidos pelos respectivos autores lidam – expressamente, no caso do modelo de Diamond e Mirrlees - com o dilema entre eficiência e equidade na busca pela estrutura ótima de imposto. Além disso, fica evidente que as análises são voltadas para as implicações de um sistema ótimo, sem uma definição exata da estrutura de alíquotas ideal. De acordo com BARBOSA e SIQUEIRA (2001), esses são considerados modelos clássicos na teoria de tributação ótima e seus resultados se tornaram fundamentais para o desenvolvimento de estudos posteriores responsáveis por adentrar em questões mais específicas, tais como a seletividade *versus* uniformidade da tributação de bens e serviços, a tributação de outras bases – renda, capital, trabalho –, progressividade tributária, tributos específicos *versus ad valorem*, tributação sob competição imperfeita e evasão fiscal.

Entre tais estudos, cabe destacar os trabalhos desenvolvidos por Atkinson e Stiglitz (1976) e por Myles (1987). Atkinson e Stiglitz buscavam derivar a estrutura do imposto ótimo baseado na especificação das preferências dos agentes e com relação ao nível de preocupação do governo com o bem-estar social (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001). Já Myles trouxe à tona a complexidade do aspecto da tributação em economias imperfeitas.

O modelo de Atkinson e Stiglitz (1976) introduz a tributação sobre a renda dos indivíduos, buscando estabelecer uma relação dessa com a tributação sobre os bens. Sob determinadas restrições, os autores concluem que a implementação de um imposto de renda linear ótimo induz a otimalidade de uma tributação uniforme sobre bens. Essencialmente, o modelo demonstra a importância em ponderar os objetivos da eficiência e da equidade mediante o uso de diferentes instrumentos tributários – nesse caso, impostos sobre consumo e renda – e como isso afeta no atingimento daqueles.

Myles (1987) analisou a questão da tributação ótima sob competição imperfeita. O autor verificou que o impacto dos tributos sobre os preços e sobre a demanda, nesse caso, não ocorre de maneira proporcional e uniforme. A depender do tipo de função de demanda e da função de custo das firmas, esse movimento pode ser mais que proporcional ou o contrário. Nesse âmbito, a estrutura de imposto ótimo deve levar em conta não apenas os efeitos induzidos ao nível do preço de um bem como se atentar também para a conduta e comportamento dos ofertantes, as firmas.

Um outro resultado relevante encontrado por Myles, foi a distinção existente na forma de tributação, se por alíquotas *ad valorem* ou específicas. Ele notou que, embora em mercados perfeitos as duas formas tenham efeitos iguais, sob competição imperfeita isso não se aplica e, mais ainda, que impostos *ad valorem* seriam capazes de atenuar a perda de bem-estar social (o peso morto) reduzindo a receita marginal e, portanto, poder de mercado das firmas monopolistas.

A partir da década de 70, surgem os primeiros modelos quantitativos, cujo desenvolvimento se propunha a produzir resultados mais aplicados e numéricos – embora as limitações computacionais tenham retardado um pouco seu avanço à época (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001). Dessa forma, tais modelos procuravam uma maior aproximação da realidade, buscando “ensaiar” a teoria unindo-a ao empirismo

científico a fim de trazer resultados mais voltados para soluções explícitas acerca da tributação.

Portanto, a teoria da tributação ótima teve papel fundamental ao fornecer importantes *insights* provendo os insumos necessários para análises de ordem quantitativa e aplicada. Nesse sentido, e também suportado pelo constante avanço das técnicas de pesquisa e do ferramental tecnológico, os estudos têm evoluído gradualmente, o que tem possibilitado um maior e mais robusto fornecimento de recomendações práticas em termos de políticas públicas.

## 2.2 Federalismo Fiscal

A maneira pela qual estados e governos modernos organizam-se político-constitucionalmente é ponto de partida para compreensão dos aspectos econômicos, especialmente quanto a estrutura e funcionamento de um sistema tributário a partir das competências atribuídas constitucionalmente em cada Estado.

MENDES (2004, p.423) ressalta que a organização político-constitucional dos governos pode ser classificada em três tipos:

- Unitários: o controle está em uma única esfera de poder a do governo nacional e inexistem outras esferas;
- Confederados: há um maior poder contido nas mãos dos estados membros em comparação ao governo central;
- Federais: há maior grau de unificação em relação ao sistema confederado, preponderando o poder contido no governo central.

A última forma de organização citada é de particular interesse para o trabalho e se exprime na ideia de que um estado, sobretudo aqueles de grandes dimensões territoriais como o Brasil, deve buscar para si a melhor forma de organização administrativa, política e econômica visando promover a unidade nacional, não obstante a existência de profundas diversidades regionais quanto a fatores sociais e culturais, por exemplo. Nesse caso, a descentralização, de um modo geral, acaba se tornando fundamental, haja visto os contrastes das regiões e, com isso, suas características e necessidades particulares.

Dessa forma, o federalismo foi concebido como uma maneira de o estado se organizar e de atingir tal objetivo através de um pacto federativo promovido entre os entes federados, onde a esses seria concedido certo grau de autonomia para gestão de seus recursos e poderes, ao passo em que os mesmos se conciliariam em prol da conservação de um governo central.

Isso tudo dito, destaca-se aqui um conceito mais restrito dentro deste campo, o do federalismo fiscal, que conforme define REZENDE (2006):

Entende-se por federalismo fiscal o conjunto de questões relacionadas à atribuição de encargos como referência para partilha de recursos, atribuição de tributos e formas de compartilhamento, mecanismos para ajustes do desequilíbrio vertical, métodos de distribuição horizontal de recursos, além de formas de coordenação intergovernamental. Tudo isso considerado nos contextos cultural, social e histórico de cada federação.

Em termos históricos, MENDES (2004) salienta que o ponto de partida na teoria econômica para o federalismo fiscal se deu com a publicação de dois artigos de Samuelson (1954 e 1955) que introduziram o conceito de bem público e com ele a análise do problema do carona. Dado que o consumo desse tipo de bem é não excludente, há um desincentivo para que os consumidores revelem sua real demanda por estes bens enquanto podem usufruir dele sem precisar arcar com seus custos.

Tiebout (1956) propõe, em seguida, que uma descentralização fiscal poderia amenizar tal problemática incentivando consumidores a revelar suas preferências sobre estes bens. Para tanto, seria necessário que o governo promovesse uma descentralização e fragmentação administrativa onde cada fração do governo pudesse prover sua própria cesta de bens públicos. Com isso, seria criado um “mercado”, funcionando analogamente ao privado, onde os indivíduos e famílias demandariam os bens públicos ofertados por estes pequenos governos, levando em conta o preço cobrado (tributação em cada local) e suas próprias preferências. Dessa forma, a concorrência entre os governos locais levaria ainda a uma crescente inovação tecnológica.

Por outro lado, Oates (1972) argumenta que o federalismo fiscal viabilizaria a compatibilização entre uma administração centralizada e uma descentralizada, se tornando um equilíbrio entre os extremos capaz de extrair as vantagens de cada formato, assim como minimizar seus defeitos. Aliando, portanto, uma maior facilidade na implementação de políticas macroeconômicas e controle institucional de um setor

público mais centralizado, a um melhor direcionamento e autonomia dos governos locais – pelo fato destes conhecerem melhor suas próprias demandas e necessidades em comparação a um ente central - para o provimento e gerenciamento dos bens públicos, no formato mais descentralizado.

MENDES (2004) distingue as abordagens de Oates e Tiebout com base em duas diferenças: sobre o conhecimento acerca das preferências dos agentes e no tipo de relação promovida entre os governos internamente. Quanto ao primeiro aspecto, enquanto Tiebout acreditava na competição entre os governos como forma de os indivíduos revelarem suas preferências, Oates argumenta que os governos locais já detêm ao menos um parcial conhecimento sobre as mesmas. Já com relação ao segundo fator, Tiebout ressalta a importância da competição “horizontal”, ou seja, entre os mesmos níveis de governo. Ao passo que Oates defende uma cooperação “vertical” entre os diferentes níveis de governo a partir de uma adequada divisão das funções entre o governo central e os locais (estados e municípios).

Gordon (1983) vai ainda mais longe, se aprofundando no impacto do sistema federativo quanto as externalidades. Ele compara processos de decisão tomados de modo centralizado *versus* descentralizado, chegando a conclusão de que no segundo caso há uma tendência de que os governos locais ajam desconsiderando os impactos provocados sobre outras comunidades e governos, podendo levar a uma série de externalidades como, por exemplo:

- **Exportação de tributos:** ônus da taxação direcionado para não residentes de dado governo;
- **Regressividade tributária e do perfil de gastos:** incentivo a promoção de um estrutura tributária e perfis de gastos regressivos, de modo a atrair os ricos e afastar os pobres;
- **Guerra fiscal:** competição entre governos locais via incentivos fiscais voltados para grandes empresas, onerando os contribuintes que financiam crescentemente o setor público para tal.

Com base nos trabalhos desenvolvidos por esses autores, nota-se o dilema envolvido na questão do federalismo fiscal quanto a centralização ou descentralização das competências e atribuições entre os diferentes níveis de governo. Uma boa coordenação destes seria determinante para o sucesso do modelo fiscal.

Segundo MENDES (2004), os estudos de Oates e Gordon serviram de referência para uma série de outros estudos posteriores de ordem normativa, ou seja, voltados a encontrar um modelo ótimo de federalismo, definindo as competências tributárias e as atribuições/responsabilidades de cada nível de governo. Sendo assim, a teoria orienta a cobrança de um tributo a nível local a partir dos seguintes critérios:

- **Exportação de tributo:** havendo essa dinâmica, argumenta-se a favor de centralizar a cobrança, evitando iniquidades entre os governos locais;
- **Mobilidade da base tributária:** assim como para exportação de tributos, a centralização é interessante para conter disputas entre governos;
- **Economia de escala na administração do tributo:** a centralização é recomendada quanto maior a economia de escala;
- **Não indução a alocação ineficiente de recursos econômicos:** diz respeito ao princípio da neutralidade de um tributo;
- **Associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local:** retorno do tributo para o próprio contribuinte na forma de internalização de melhorias no bem-estar da comunidade;
- **Viabilidade administrativa para a cobrança do tributo:** custos administrativos (fiscalização e arrecadação) para o estado não devem ser altos e complexos.

MENDES (2004) conclui que, na prática, poucos são os tributos eficientes a cobrança local, levando os governos locais a dificuldades quanto a geração de receitas para provisão dos bens públicos necessários também pela existência de grande volume de despesas associadas a descentralização. Nesse caso, a orientação teórica segue a proposta de Oates: bens e serviços públicos devem ser fornecidos pelo ente que mais se aproxime geograficamente do beneficiado, ou seja, serviços locais (iluminação pública, coleta de lixo, urbanização) devem ser providos pelos governos locais. Enquanto, serviços de caráter nacional (defesa, políticas macroeconômicas, relações internacionais) pelo governo central.

Para além disso, a teoria normativa elenca alguns critérios a serem analisados caso a caso no que tange a atribuição de responsabilidades a partir da descentralização:

- **Economia de escala:** segue a ideia de quanto maior a escala no provimento de um bem público recomenda-se, em geral, atribuí-lo ao governo central;
- **Quão heterogêneas são as preferências locais:** quanto maiores, mais inviável se torna para o governo local sua execução, passando a atribuição ao governo central;
- **Diversos tipos de externalidades envolvidas:** cabe observar caso a caso que nível de governo lida melhor com cada externalidade provocada por bens públicos;
- **Amplitude geográfica das externalidades:** a depender do tipo de externalidade gerada, cabe analisar o nível de governo mais adequado;
- **Capacidade financeira de cada governo:** não obstante os sistemas de partilha arrecadatória, cabe resguardar esse nível de capacidade próprio de cada governo.

Apesar das orientações proporcionadas pela teoria, fica clara a complexidade dessa divisão de atribuições, mostrando-se necessária uma análise específica para cada caso. A descentralização fiscal, como visto anteriormente, contem prós e contras a depender das diferentes realidades com as quais os Estados se deparam.

Dessa forma, nota-se que o federalismo fiscal se presta ao estudo do arranjo ideal entre a distribuição de competências tributárias e atribuições para os diferentes níveis de governo dentro de um sistema federativo, buscando conciliar a eficiência tanto pelo lado da arrecadação quanto das responsabilidades sobre os gastos públicos, enquanto procura um ponto de equilíbrio entre a competição e a cooperação entre governo central e subnacionais. Embora fique registrada a complexidade da temática, a teoria do federalismo fiscal demonstra méritos ao apontar diretrizes e fundamentos que auxiliam na compreensão e discussão econômica, política e social.

### **3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: EVOLUÇÃO HISTÓRICA**

O atual Sistema Tributário brasileiro, no formato e estrutura em que conhecemos, tem a sua origem com a Constituição Federal de 1988. No entanto, sua evolução se inicia ainda após a proclamação da República, em um lento processo que acompanhou e condicionou-se à diversas mudanças na realidade política, econômica e social do país.

#### **3.1 Da Primeira República a Reforma de 1966**

A evolução da estrutura do sistema tributário brasileiro perpassa por diversos períodos ao longo de mais de um século de história. Nesse aspecto, verifica-se que a evolução de um sistema tributário, uma vez condicionado às constantes mudanças conjunturais no ambiente econômico, social e político, esteja frequentemente passível de ajustes e aperfeiçoamentos. É comum, ainda, observarmos a necessidade de verdadeiras reformas em um sistema que se encontre defasado e ineficiente visando modernizá-lo e aprimorá-lo ao longo do tempo, não divergindo para o caso brasileiro.

Da Proclamação da República até meados da década de 30, o país manteve o sistema tributário herdado do Império, o qual era sustentado por impostos sobre comércio exterior, com destaque para o imposto sobre importação, que chegou a atingir proporções de 2/3 da receita pública. O Brasil, à época, caracterizava-se por ser um país primário-exportador e altamente aberto e, segundo FURTADO (1959, p. 175), neste período em particular, ocorria grande expansão na cultura cafeeira com “as condições excepcionais que oferecia o Brasil para essa cultura valerem aos empresários brasileiros a oportunidade de controlar 3/4 da oferta mundial desse produto”.

A Constituição de 1891 inaugura mudanças significativas, sobretudo, no que tange aos aspectos do federalismo fiscal. Com ela, o Brasil passou a adotar o modelo de república federativa similar ao instaurado pelos Estados Unidos, promovendo mudanças no sentido de dotar os entes subnacionais de receitas próprias e, por conseguinte, de maior autonomia financeira, em um regime de separação de fontes tributárias (VARSAÑO, 1996).



Com a eclosão da 1ª Guerra Mundial, ocorre forte retração do comércio internacional e, como conclui VARSANO (1996, p.03):

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos - definitivo no primeiro caso e temporário no segundo - como à redução da arrecadação do imposto de importação.

Na sequência, a despeito das tímidas mudanças realizadas no sistema tributário, a Constituição de 1934 promove importantes alterações que, segundo VARSANO (1996), o tornam apto a ingressar na fase seguinte da evolução, na qual predominam impostos internos sobre produtos. Além disso, a nova Constituição Federal (CF) introduz a repartição da receita de impostos entre diferentes esferas de governo, sem modificar suas competências para criar novos impostos.

Cabe ressaltar que, a crise de superprodução do café também afetou o sistema tributário vigente, na medida em que grande depressão mundial de 1929 agravava ainda mais os fluxos de comércio internacional, ao passo que a produção cafeeira atingia o seu auge em volume forçando forte queda em seu preço (FURTADO, 1959). Nesse contexto, o governo se viu imputado a realizar mudanças na estrutura tributária, modificando proporções na base de incidência dos tributos.

A mudança no perfil tributário brasileiro se concretiza com a 2ª Guerra Mundial, modificando a composição da receita tributária federal que, até então, tinha como principal pilar o imposto de importação e que, a partir de 1942, começa a ser superado pelo imposto de consumo (VARSANO, 1996).

Assim, como destaca VARSANO (1996, p.05):

Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o IR - imposto de renda -, cuja arrecadação chegou a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% da mesma. O Brasil ingressa na fase em que a tributação explora principalmente bases domésticas ao mesmo tempo em que começava um processo de desenvolvimento industrial sustentado.

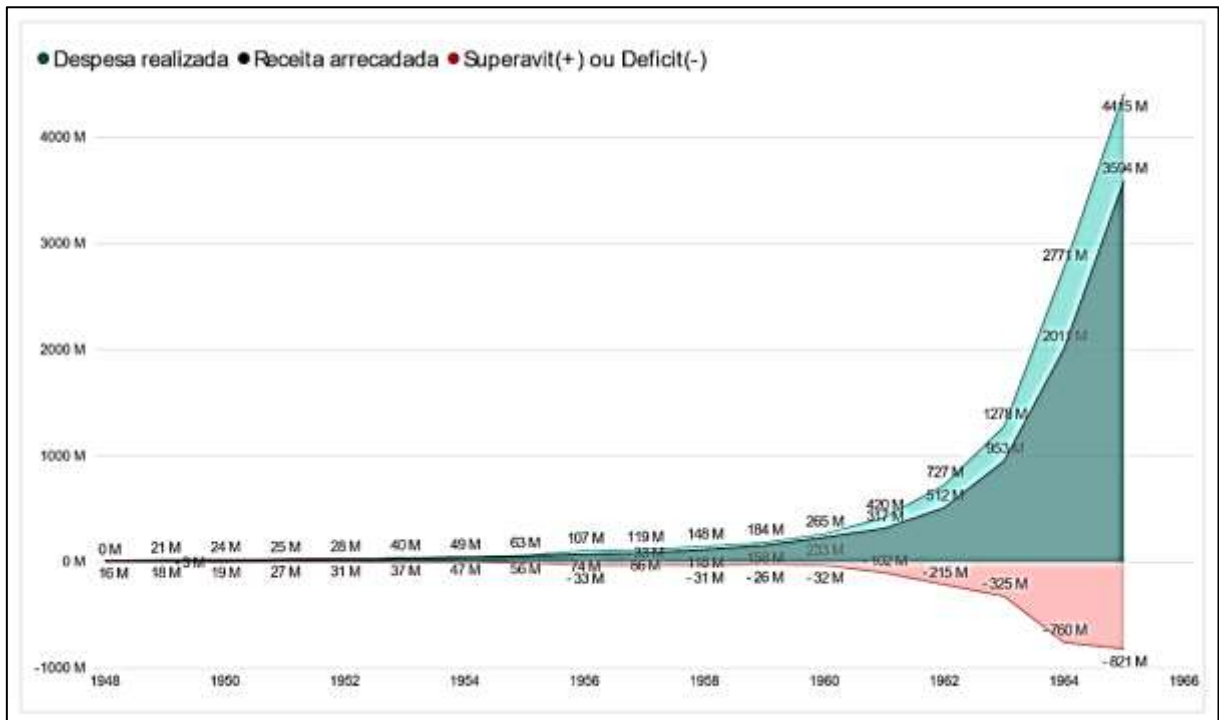
Nesse contexto, a Constituição de 1946 age no sentido de buscar o fortalecimento da dotação de recursos nos municípios, através da criação de novos impostos para sua área de competência. Ademais, a Carta Magna teve méritos ao robustecer a repartição das receitas tributárias, como destaca VARSANO (1996, p.05), “(...)a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos”.

Deste período em diante, o país se defronta com um novo contexto econômico – a nova fase para a tributação brasileira a qual VARSANO (1996, p.05) se referia – para o qual fazia-se necessário maior esforço do setor público, sobretudo em termos de investimentos, uma vez que o comércio exterior vinha se deteriorando diante das consequências da 2ª Guerra Mundial. Desse modo, caberia ao Estado estabelecer um sistema tributário mais alinhado a este propósito, no sentido de prover o financiamento suficiente para tal. Em outras palavras, isso significava uma robusta reforma no mesmo, de maneira a torna-lo compatível com um modelo desenvolvimentista de economia, pautado sobretudo pela substituição das importações (RIANI, 2016).

Há de se notar, dessa forma, que o papel do Estado passa por um ponto de inflexão a partir de 1930. De um estado notadamente liberal – alinhado com o pensamento clássico predominante até então -, caracterizado pela pouca intervenção materializada na baixa carga tributária, para o status de um Estado desenvolvimentista - influenciado pelo ideário keynesiano e cepalino - que, deliberadamente, faz uso da estrutura tributária como instrumento de política econômica (OLIVEIRA, 2010).

Nesse contexto e na iminência de uma reforma tributária que se via urgente, a deterioração das contas públicas seguia se agravando em razão de uma carga tributária defasada e que já não mais suportava o aumento das despesas do governo por meio de estímulos à industrialização e ao desenvolvimento regional. Dessa forma, VARSANO (1996, p.07) explica:

Como as despesas continuaram a crescer aceleradamente, o déficit do Tesouro ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. Não existindo uma estrutura institucional que possibilitasse o seu financiamento por meio de endividamento público, o déficit foi coberto quase que totalmente através de emissões. A taxa de inflação anual, que era da ordem de 12% em 1950 e já atingia 29% em 1960, elevou-se rapidamente para 37 e 52% nos anos seguintes e saltou para 74% em 1963.

**Gráfico 1 – Receita e Despesa da União (1947-1965) em milhares de cruzeiros (Cr\$)**

Fonte: IBGE, elaboração própria.

### 3.2 A Reforma de 1966

Diante de um regime autoritário que suprimia os conflitos de ordem institucional e política, a reforma tributária de 1966 teve seu caminho aberto com a Emenda Constitucional nº 18 (EC 18/65) e finda com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172/66. Seus objetivos principais seriam, segundo GIAMBIAGI (2011, p. 248):

- Aumentar a capacidade de arrecadação do Estado visando a solucionar o problema do déficit.
- Dotar a estrutura tributária dos meios necessários para apoiar e estimular o crescimento econômico.
- Melhorar a qualidade quanto aos efeitos alocativos dos tributos.
- Promover uma maior centralização de recursos, tanto pela centralização da arrecadação como pela perda de autonomia financeira das unidades subnacionais.

De uma maneira geral, a reforma de 1966 obteve êxito em suas propostas, além de ter modernizado e ampliado consideravelmente o sistema tributário brasileiro. Como resume VARSANO (1996, p.09):

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais - a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% -, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado - hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França -, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema - e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação - com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

Ademais, OLIVEIRA (2010, p.32), destaca que, pela primeira vez, houve uma organização e agrupamento dos tributos em categorias de acordo com sua base econômica, cujo resultado foi uma “maior visibilidade e racionalidade à política econômica para viabilizar seus objetivos”. Dessa forma, assim ficara a organização tributária: (i) Impostos sobre comércio exterior; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos sobre a produção e circulação; (iv) impostos únicos e receitas extraorçamentárias (GIAMBIAGI, 2011).

Por outro lado, há de se ressaltar que as mudanças geraram uma excessiva centralização da receita tributária na esfera da União, com perdas substanciais para os estados e municípios. A ideia era a de que “ para assegurar a não-interferência das unidades subnacionais na definição e controle do processo de crescimento, o seu grau de autonomia fiscal precisava ser severamente restringido” (VARSANO, 1996, p.10).

**Tabela 1** – Estrutura tributária: competências e partilha de tributos (CF 1967)

| Competência  | Partilha/ distribuição (%) |         |            |
|--|----------------------------|---------|------------|
|  | União                      | Estados | Municípios |
| <b>União</b>   |                            |         |            |
| Importação   | 100                        | -       | -          |
| Exportação   | 100                        | -       | -          |
| Propriedade territorial rural                          | 100                        | -       | -          |
| Renda e proventos                                      | 80                         | 10      | 10         |
| Produtos industrializados                              | 80                         | 10      | 10         |
| Operações financeiras                                  | 100                        | -       | -          |
| Transporte, salvo o de natureza estritamente municipal | 100                        | -       | -          |
| Serviços de comunicações                               | 100                        | -       | -          |
| Combustíveis e lubrificantes                           | 40                         |         | 60         |
| Energia elétrica                                       | 40                         |         | 60         |
| Minerais   | 10                         | 70      | 20         |
| Taxas  | 100                        | -       | -          |
| Contribuição de melhorias                              | 100                        | -       | -          |
| <b>Estados</b>   |                            |         |            |
| Transmissão de bens imóveis                            | -                          | 50      | 50         |
| Propriedade de veículos automotores                    | -                          | 50      | 50         |
| Circulação de mercadorias                              | -                          | 80      | 20         |
| Taxas  | -                          | 100     | -          |
| Contribuição de melhorias                              | -                          | 100     | -          |
| <b>Municípios</b>                                      |                            |         |            |
| Propriedade territorial urbana                         | -                          | -       | 100        |
| Taxas  | -                          | -       | 100        |
| Contribuição de melhorias                              | -                          | -       | 100        |
| Serviços de qualquer natureza (ISS)                    | -                          | -       | 100        |

Fonte: OLIVEIRA (2010)

Além disso, o novo sistema, uma vez alinhado aos objetivos do governo de acelerado crescimento econômico, valeu-se, constantemente, da concessão de incentivos fiscais à acumulação de capital. Isso, por sua vez, favoreceu um aumento da concentração de renda a restritos setores da economia, desconsiderando assim, o princípio da equidade. (VARSANO, 1996). RIANI (2016) ressalta ainda que a excessiva carga tributária indireta imposta pelo sistema, atribuiu o ônus do financiamento da máquina pública para as classes de renda mais baixas e aos assalariados.

Doravante à aprovação da reforma, o Brasil viu sua carga tributária se elevar expressivamente, oscilando na casa dos 25% do PIB do final dos anos 60 e ao longo de toda a década seguinte. A título de comparação, de 1946 a 1958, a carga tributária brasileira cresceu lentamente de 13,8% a 18,7% do PIB do período (GIAMBIGI, 2011)

No entanto, a partir dos anos 70, fica nítida a crescente vulnerabilidade das receitas públicas, em razão dos grandes incentivos fiscais concedidos no pós reforma. Nesse contexto, o governo cria novos tributos e aumenta alíquotas de alguns já existentes, em uma clara tentativa de reforçar a arrecadação. Como observa VARSANO (1996, p.10):

Para reforçar suas fontes de financiamento, o governo federal criou o PIS - contribuição para o Programa de Integração Social -, que marca o ressurgimento no país da cumulatividade na tributação. Determinou também que parcela do valor dos incentivos concedidos fosse direcionada para o Programa de Integração Nacional (PIN) e o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste (Proterra), reduzindo praticamente à metade o valor dos incentivos concedidos através do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas.

Na fase pós “milagre brasileiro” se acentuaram os problemas entorno do sistema estabelecido, no que tange a excessiva centralização dos recursos na União, a alta regressividade da tributação e os problemas fiscais relativos aos incentivos distribuídos (VARSANO, 1996). Além disso, os desequilíbrios fiscais no período agravaram o processo inflacionário. Somado a esse fator, o cenário externo era cada vez menos favorável. Com a eclosão do “segundo choque do petróleo” no final da década de 70 e outros acontecimentos consequentes, foram reduzidos abruptamente os fluxos creditícios provenientes do exterior, cuja importância era elevada para países em desenvolvimento como o Brasil (OLIVEIRA, 2010).

Como consequência desta conjuntura negativa, houve grande quantidade de mudanças processadas na legislação tributária no decorrer da década de 80, visando a sustentação de sua carga de tributos. Isso, embora tenha comprometido a qualidade da tributação – aumentando a cumulatividade da mesma -, impediu o país de atingir cenário ainda mais degradado economicamente (VARSANO, 1996).

A despeito do esforço empreendido pelo governo, foi inevitável a enorme perda arrecadatória ao longo dos anos 80. O cenário internacional obrigou o Brasil a aderir ao “receituário” do FMI (Fundo Monetário Internacional), com implementação de políticas recessivas. Como salienta OLIVEIRA (2010, p.37):

A carga tributária, depois de ter se mantido em torno de 25% durante toda a década de 1970, ingressou numa trajetória de declínio na década seguinte, reduzindo-se para 23,3% em 1988, 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, visto que isentas da tributação.

Assim, o crescente descontentamento político, econômico e social dos diversos setores da sociedade, minaram o apoio ao governo militar e à sua legitimidade. Nesse contexto, foi aberto o terreno para a redemocratização e, com ela, a promulgação de uma nova Constituição Federal, que traria consigo a última reforma de grande proporção realizada no sistema tributário brasileiro.

### 3.3 A Reforma de 1988

Em linhas gerais, a nova Constituição promulgada em 1988, concedeu uma nova configuração ao federalismo fiscal vigente, agindo no sentido de aumentar o grau de autonomia fiscal dos estados e municípios perante à União, com a consequente descentralização dos recursos tributários disponíveis (VARSAÑO, 1996). LOPREATO (2002) ressalta que a descentralização fiscal e tributária que ocorria durante a década de 1980 foi consolidada na Constituição Federal de 1988.

**Tabela 2** – Constituição de 1988: distribuição de competências e partilha de receitas

| Competência                            | Partilha/ distribuição (%) |  |                            |
|--|----------------------------|--|----------------------------|
|  | União                      | Estados                                | Municípios                 |
| <b>União</b>                           |                            |  |                            |
| Importação                             | 100,0                      | -                                      | -                          |
| Exportação                             | 100,0                      | -                                      | -                          |
| Renda (IR)                             | 53,0                       | 21,5 (FPE)<br>3,0 (FC)                 | 22,5 (FPM)                 |
| IPI                                    | 43,0                       | 21,5 (FPE)<br>3,0 (FC)<br>7,5 (F. Ex.) | 22,5 (FPM)<br>2,5 (F. Ex.) |
| Operações Financeiras (IOF)            | 100,0                      | -                                      | -                          |
| Territorial Rural (ITR)                | 50,0                       | -                                      | 50,0                       |
| Grandes fortunas (IGF)                 | 100,0                      | -                                      | -                          |
| <b>Estados</b>                         |                            |  |                            |
| ICMS                                   | -                          | 75,0                                   | 25,0                       |
| <i>Causa mortis</i> e doação (ITCD)    | -                          | 100,0                                  | -                          |
| Veículos automotores (IPVA)            | -                          | 50,0                                   | 50,0                       |
| <b>Municípios</b>                      |                            |  |                            |
| Predial e territorial urbano (IPTU)    | -                          | -                                      | 100,0                      |
| Transmissão <i>inter vivos</i>         | -                          | -                                      | 100,0                      |
| Vendas e varejo de combustíveis (IVVC) | -                          | -                                      | 100,0                      |
| Serviços de qualquer natureza (ISS)    | -                          | -                                      | 100,0                      |

Fonte: OLIVEIRA (2010)

A partir de então, os estados passaram a deter a competência sobre fixação das alíquotas de seu principal imposto, o Imposto sobre circulação de mercadorias e

serviços (ICMS), sucessor do Imposto sobre circulação de mercadorias (ICM). Este, que se integrou aos impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e aos especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), ambos de competência da União, anteriormente (OLIVEIRA, 2010). Ao passo que a mesma perdia o direito de conceder isenções de impostos estaduais e municipais e, ainda, passar a ser proibida de impor condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos àquelas unidades subnacionais (VARSANO, 1996).

A união recebe, em contrapartida, o Imposto sobre Grandes Fortunas e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). O primeiro nunca chegou a ser regulamentado, enquanto o segundo era pouco expressivo na arrecadação e ainda tinha de ser partilhado com os municípios (OLIVEIRA, 2010).

Além disso, outras alterações traduzem bem como a nova redistribuição dos recursos se refletiu em uma maior descentralização. Como pontua VARSANO (1996, p.14):

Os percentuais do produto da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram, outra vez, progressivamente ampliados, chegando, a partir de 1993, a 21,5 e 22,5%, respectivamente. O montante transferido pelos estados para os municípios também cresceu consideravelmente, tanto pelo alargamento da base do principal imposto estadual como pelo aumento do percentual de sua arrecadação destinado àquelas unidades, de 20 para 25%. Criou-se também uma partilha de IPI, cabendo aos estados 10% da arrecadação do imposto, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados. Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus respectivos municípios. O FE foi extinto, contudo mais que o seu montante (3% da arrecadação do IR e do IPI, ao invés dos 2% que compunham o fundo) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional.

Em que pese o aumento das transferências tributárias da União para os entes subnacionais, a Constituição não trouxe meios pelos quais houvesse, ao mesmo tempo, um ordenado processo de descentralização dos encargos da União para as demais esferas de governo. Pelo contrário, a criação do Finsocial - que tinha por objetivo alimentar um fundo temporário para o financiamento parcial dos encargos assumidos concomitantemente pelos entes - passou de caráter transitório para o permanente, constituindo um novo tributo cumulativo, a atual COFINS. Com isso,



eliminou-se o fundo de descentralização, comprometendo assim, o arranjo previamente estabelecido (VARSANO, 1996).

Conseqüentemente, este processo acabou onerando o Governo Federal de forma desequilibrada, sem contemplar recursos suficientes em sua esfera. Fica nítida, portanto, a redução dos recursos disponíveis para a União em função do aumento das transferências tributárias e limitação de suas bases impositivas (VARSANO, 1996). Conforme aponta MENDES (2013), a nova Constituição estabeleceu um regime fiscal insustentável em que pressionava-se o gasto, ao passo que se transferia aos entes subnacionais – com menores incentivos políticos a manter o equilíbrio das contas - as receitas antes da União.

Para fazer frente ao desequilíbrio fiscal, a União cria novos tributos, com destaque às contribuições, uma vez que as mesmas não estão sujeitas a partilha com os demais entes. Conforme explica VARSANO (1996, p.17) a respeito:

No período pós-Constituição, o governo federal para enfrentar o seu desequilíbrio fiscal e financeiro crônico, adotou sucessivas medidas para compensar suas perdas, que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Na área tributária ocorreram a criação de novos tributos e elevação dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios. Alguns exemplos são a criação da contribuição prevista na Constituição, incidente sobre o lucro líquido das empresas (1989), o aumento da alíquota da Cofins de 0,5% para 2% e também das do imposto sobre operações financeiras (1990) e a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), mais um tributo cumulativo (1993).

Portanto, a constituição de 1988, apesar de promover mudanças significativas, não resolveu problemas estruturais e, tampouco, a crise fiscal e financeira instalada no Estado brasileiro. Culminando, assim, em uma série de ajustes paliativos realizados no sentido de dar sustentação as demandas sociais pelos serviços públicos, além dos direitos e garantias que surgiram – especialmente a seguridade social – e pretendidos com a Carta Magna de 1988, incompatíveis com o sistema tributário estabelecido pela mesma.

Nesse contexto, o sistema tributário passou a ser um mero instrumento de ajuste fiscal, em contraste com o período militar, no qual sua função era voltada para acumulação. Dessa forma, o novo sistema se limitava a gerar os recursos necessários para o financiamento do governo e de suas atividades, sacrificando, como se viu, o crescimento econômico, a equidade e a federação (OLIVEIRA, 2010).

Enquanto a arrecadação era fortalecida, a nova estrutura tributária prejudicava a competitividade da economia e distanciava-se da equidade pois a imposição contínua de contribuições gerava aumento da incidência cumulativa na tributação o que, por sua vez, aumentava o “custo-Brasil” de produzir resultando em ônus maior para as camadas mais pobres da população (OLIVEIRA, 2010).

Em 1994, visando a viabilização do Plano Real, o governo opta por realizar um “ajuste fiscal provisório”, uma vez que o diagnóstico do plano apontava para a necessidade de fortalecimento da âncora fiscal com o governo demonstrando compromisso com um equilíbrio orçamentário (BACHA, 1995), em um contexto no qual reformas mais profundas tomariam tempo incompatível com a urgência imposta. Este ajuste continha o mesmo receituário introduzido no pós-Constituição e, como ressalta OLIVEIRA (2010, p.43):

Apoiado na mesma estrutura, o ajuste seguiu o script do que foi realizado entre 1989 e 1993 (...): criação de um novo imposto de incidência cumulativa, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), para ser cobrado até 31/12/94, aumentando a participação dos tributos desta natureza na carga tributária neste ano; aumento das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) de 10% para 15% e de 25% para 26,6% e criação de uma alíquota adicional de 35%, que vigorariam nos exercícios de 1994/95; e, peça fundamental deste ajuste, a criação de um instrumento de desvinculação de receitas da União (o Fundo Social de Emergência – FSE, depois rebatizado de Fundo de Estabilização Fiscal – FEF, e, a partir de 2001, de Desvinculação das Receitas da União – DRU), que permitiria à União apartar 20% da receita de impostos e contribuições de sua competência para atender a suas necessidades de recursos antes de realizar as transferências previstas para seus beneficiários (estados, municípios e políticas sociais).

O Plano Real garante sucesso em seu principal objetivo de conter a hiperinflação, assegurando a estabilidade e solidez da nova moeda. O quadro econômico apresenta melhora e, em particular:

Com o ajuste realizado e com a economia crescendo a uma taxa mais expressiva de 5,8% em 1994, a carga tributária deu um salto de 25,3% em 1993 para 29,7% em 1994, beneficiando todas as esferas de governo e propiciando, ao setor público como um todo, gerar um expressivo superávit primário de 5,6% do PIB (OLIVEIRA, 2010, p. 44).

Não obstante a melhora atingida sobre a inflação, já em 1995 o cenário de otimismo se reverte, e a combinação de políticas fiscal, cambial e de juros adotada no decorrer do plano gera aumento da vulnerabilidade do país, sobretudo, em um âmbito externo com endividamento e déficits crescentes na balança comercial.

Para solucionar tal problemática, mais mudanças são introduzidas, as quais, segundo OLIVEIRA (2010, p.45) “restringiram-se a objetivos arrecadatários, visando-

se aumentar a carga tributária e reduzir os desequilíbrios fiscais”. Nesse sentido, o próprio governo se opôs a PEC-175/95 enviada ao Congresso, que previa uma reforma tributária alegando que a mesma levaria a perdas arrecadatórias.

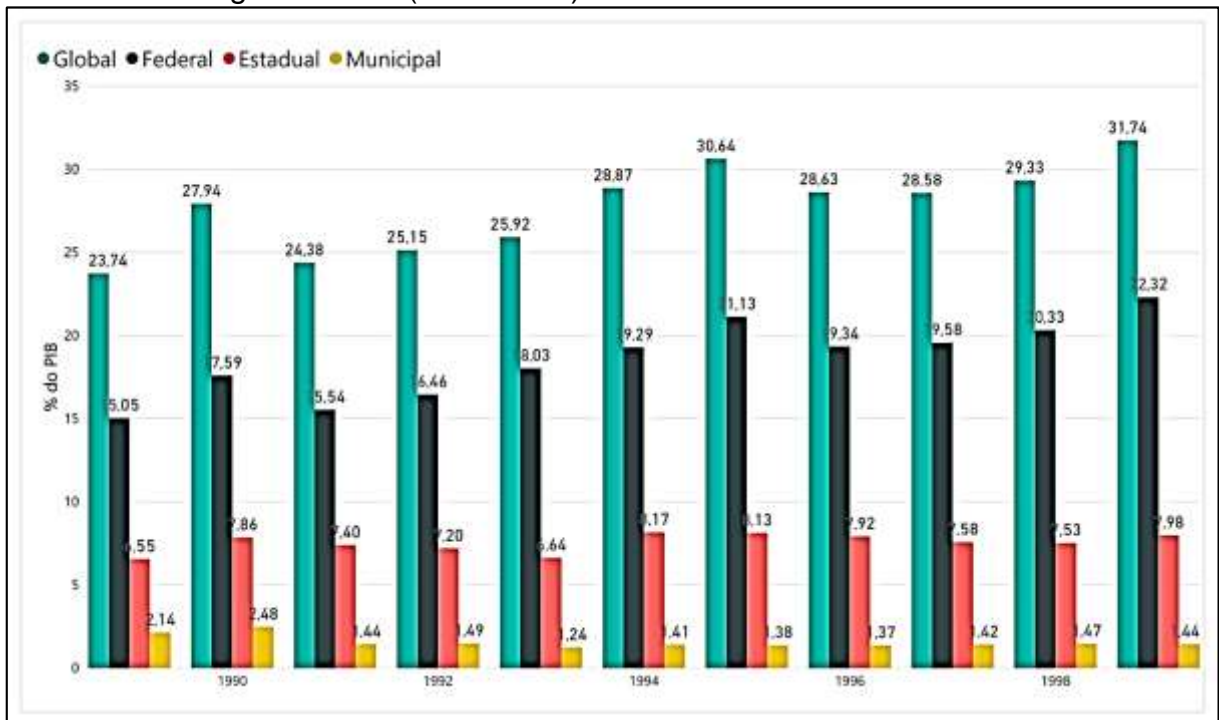
Conforme explica OLIVEIRA (2010, p.45) sobre as mudanças de 1994-1998:

Figuraram entre as várias medidas adotadas para este objetivo: reforma do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), em 1995; criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1996; aumento de alíquotas do IRPF, do Imposto de Importação, do IOF e do IPI, em várias oportunidades; e a prorrogação do FSE, rebatizado Fundo de Estabilização Fiscal, em 1996 e 1997.

Ultrapassado esse período, o país se viu em um cenário de insolvência e, em 1998, acaba recorrendo ao FMI que concede um empréstimo dentro de seus termos, em um acordo de compromisso econômico aceito pelo país. Este deveria impor maior austeridade à política fiscal, respeitando um programa estabilização que sinalizasse perspectivas positivas frente ao mercado e seus agentes (OLIVEIRA, 2010).

De acordo com OLIVEIRA (2010, p. 47):

Para atender a este novo compromisso, o governo federal, com um orçamento bastante engessado, buscou seguir o caminho mais fácil de aumento das receitas e criar mecanismos de controle das finanças dos governos subnacionais. Mesmo porque, de acordo com o diagnóstico realizado, estes apareciam como os principais responsáveis pela geração de déficits fiscais. No primeiro caso, sem modificação da estrutura tributária, continuou-se percorrendo o trajeto anterior de criação e aumento das alíquotas das contribuições e de impostos tradicionais, além de se insistir na prorrogação, em várias oportunidades, de instrumentos de ajuste fiscal que, na sua criação, se previam temporários, casos da CPMF e da desvinculação de suas receitas (FSE, FEF e, a partir de 2000, DRU). No segundo caso, à montagem da institucionalidade que teve início em meados da década de 1990 com o objetivo de o governo federal exercer um controle hierárquico sobre as finanças dos governos subnacionais (leis Camata I e II, Programa Estrutural de Ajuste Fiscal dos Estados e Municípios e Contratos de Renegociação da Dívida com a União) agregou-se, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Tendo a necessidade de sua aprovação sido incluída no acordo com o FMI, a lei representaria um marco institucional de disciplinamento das finanças públicas e de compromissos com uma gestão fiscal responsável.

**Gráfico 2 – Carga tributária (1988-1999) em % do PIB**

Fonte: IBGE, elaboração própria.

Nos anos posteriores à adoção das medidas, houve um contínuo aumento da carga tributária, que chegou a atingir 35,8% do PIB em 2008, acompanhado do crescimento real do PIB.

**Tabela 3 - indicadores econômicos (1999-2008)**

| Ano  | Crescimento real do PIB (%) | Carga tributária (% do PIB) | Superávit primário (% do PIB) | Dívida/PIB (% do PIB) |
|------|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------------|-----------------------|
| 1999 | 0,25                        | 31,07                       | 3,23                          | 44,5                  |
| 2000 | 4,31                        | 30,36                       | 3,47                          | 45,5                  |
| 2001 | 1,31                        | 31,87                       | 3,38                          | 48,4                  |
| 2002 | 2,66                        | 32,35                       | 3,21                          | 50,5                  |
| 2003 | 1,15                        | 31,90                       | 3,34                          | 52,4                  |
| 2004 | 5,71                        | 32,77                       | 3,81                          | 47,0                  |
| 2005 | 3,16                        | 33,75                       | 3,93                          | 46,5                  |
| 2006 | 3,97                        | 34,12                       | 3,24                          | 44,7                  |
| 2007 | 5,67                        | 34,72*                      | 3,46                          | 42,7                  |
| 2008 | 5,08                        | 35,80*                      | 3,69                          | 38,8                  |

Fonte: OLIVEIRA (2010)

Quanto ao sistema tributário, restou como instrumento de ajuste fiscal e mero gerador de receitas. Consequentemente, suas deficiências foram continuamente

agravadas, tendo em vista uma tributação de baixa qualidade e na contramão da eficiência, da equidade e simplicidade.

Há de se acrescentar que o aumento da descentralização da federação pela constituição de 88, também gerou incentivos – via aumento do FPM e outras transferências - para criação de novos municípios, que se multiplicaram depois de sua promulgação. Ademais, a ampliação da base do ICMS, somada a maior autonomia política adquirida pelos estados, criou a chamada guerra fiscal entre os estados, que disputam a atratividade das empresas via incentivos na cobrança deste imposto (MENDES, 2013).

No tocante à distribuição federativa da receita tributária nacional, AFONSO (2016, p.05) aponta que:

Nos últimos 50 anos, os estados pioram de posição relativa no auge da reforma militar, melhorando com a Constituição de 1988. Porém, na medida em que começam a ser cobradas cada vez mais contribuições sociais no país, a União recupera sua participação relativa, enquanto os governos estaduais passam a perder. Já os municípios atravessam meio século com uma clara tendência a crescer paulatina, mas constantemente de peso relativo no total da receita arrecadada. Há 50 anos, o orçamento municipal não equivalia a 20% do orçamento dos estados. Hoje, o orçamento dos estados é apenas 30% maior do que o municipal.

Nesse período, algumas mudanças pontuais foram feitas na tentativa de reduzir as distorções do sistema, tais como extinção parcial da cumulatividade do PIS e da Cofins, em 2002; desoneração de exportações e investimentos e isenção da CPMF nas aplicações da conta investimento, a partir de 2004; redução das alíquotas do IR, do IPI e do IOF para alguns setores da economia (OLIVEIRA, 2010, p.48). No entanto, as tentativas de reformas ocorridas no século atual fracassaram, mais especificamente as de 2003 e 2008, em razão de diversas polêmicas e discordâncias nas propostas.

**Tabela 4 – medidas na área fiscal e tributária (1999-2009)**

| Ano  | Medida  |
|------|---|
| 1999 | Aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3% e mudança na base de cálculo, substituindo o faturamento pela receita bruta.<br>Extensão da cobrança da Cofins às instituições financeiras.<br>Prorrogação da CPMF e elevação de sua alíquota para 0,38%.<br>Elevação da alíquota da CSLL para empresas não financeiras, de 8% para 12%, até 31/01/2000.  |
| 2000 | Criação da Desvinculação da Receita da União (DRU), em substituição ao FEF, a vigorar entre 2000 e 2003.<br>Aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).  |
| 2001 | Criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)-combustíveis.  |
| 2002 | Extinção parcial da cumulatividade do PIS.<br>Prorrogação da CPMF até 31/12/2004.   |
| 2003 | Aprovação das reformas tributária e previdenciária.<br>Prorrogação da CPMF e da DRU até 2007.<br>Aumento da alíquota da CSLL das empresas optantes pelo regime de lucro presumido, de 12% para 32%.   |
| 2004 | Extinção parcial da cumulatividade da Cofins.<br>Medidas destinadas à desoneração dos investimentos e ao estímulo à poupança de longo prazo.<br>Modificação, a partir de 2005, das alíquotas do IR incidentes sobre o rendimento das aplicações financeiras, visando incentivo à poupança de longo prazo.<br>Edição da MP 232 (“MP do mal”), para compensar perdas de receitas esperadas com a correção da tabela do IRPF.  |
| 2005 | Edição da MP 252 (“MP do bem”), que promoveu várias alterações no sistema tributário.   |
| 2006 | Criação do Refis II.  |
| 2007 | Lançamento do PAC.<br>Início da flexibilização da política fiscal.  |
| 2008 | Cobrança de 1,5% do IOF cobrado sobre os ganhos do capital estrangeiro em aplicações de renda fixa.<br>Isenção, para exportadores, de IOF incidente sobre operações de câmbio.<br>Modificação, com redução do imposto, das alíquotas do IRPF, com o objetivo de fortalecer a demanda interna e mitigar os efeitos da crise mundial.<br>Redução do IPI sobre carros novos e do IOF nas operações de crédito das pessoas físicas, a fim de atenuar as consequências da crise mundial. |
| 2009 | Prorrogação da redução do IPI sobre carros novos, redução da Cofins sobre motocicletas e redução do IPI para os setores de material de construção e eletrodomésticos, como armas anticrise.   |

Fonte: OLIVEIRA (2010)

Dessa forma, observa-se que a constituição de 1988 transformou o Brasil de uma modelo político fechado e centralizado para uma democracia mais descentralizada, o que levou a uma maior autonomia financeira dos entes subnacionais, aumentando a pressão por gastos públicos. Isso, conseqüentemente, produziu reflexos negativos sobre o sistema tributário no tocante a decisões políticas tomadas nas décadas seguintes (MENDES, 2013).

## **4 POR QUE REFORMAR O SISTEMA ATUAL?**

A evolução histórica do sistema tributário brasileiro mostrou as raízes de problemas que vêm sendo intensamente discutidos no cenário atual. Não obstante o fato de a reforma de 1966 ter entregado um dos sistemas mais modernos à época - sendo um dos pioneiros na cobrança de um imposto sobre valor agregado (IVA) -, as décadas posteriores introduziram uma considerável queda na qualidade da tributação nacional, sobretudo após a redemocratização, onde verificou-se uma intensa busca por aumentos de arrecadação imediatos via instituição de contribuições de modo desordenado e sem critérios.

A necessidade de uma reforma tributária é consenso há muitos anos e o período mais recente tem se mostrado propício para sua efetiva discussão e possível aprovação. Com o cenário fiscal do país em estado crítico, ainda mais agravado pela pandemia de COVID-19 que assola o mundo desde meados do ano de 2020, a reforma tributária se torna um aspecto fundamental para a recuperação da economia.

Dessa forma, de um lado tem-se a grave crise econômica e fiscal em que o país se encontra e, de outro, os problemas estruturais inerentes ao atual sistema tributário e que são entraves para o desenvolvimento do país, seja direta ou indiretamente. Essa conjunção de fatores demonstram as motivações por trás da reformação do atual sistema, cuja dinâmica e estrutura tem se mostrado ultrapassados e insustentáveis.

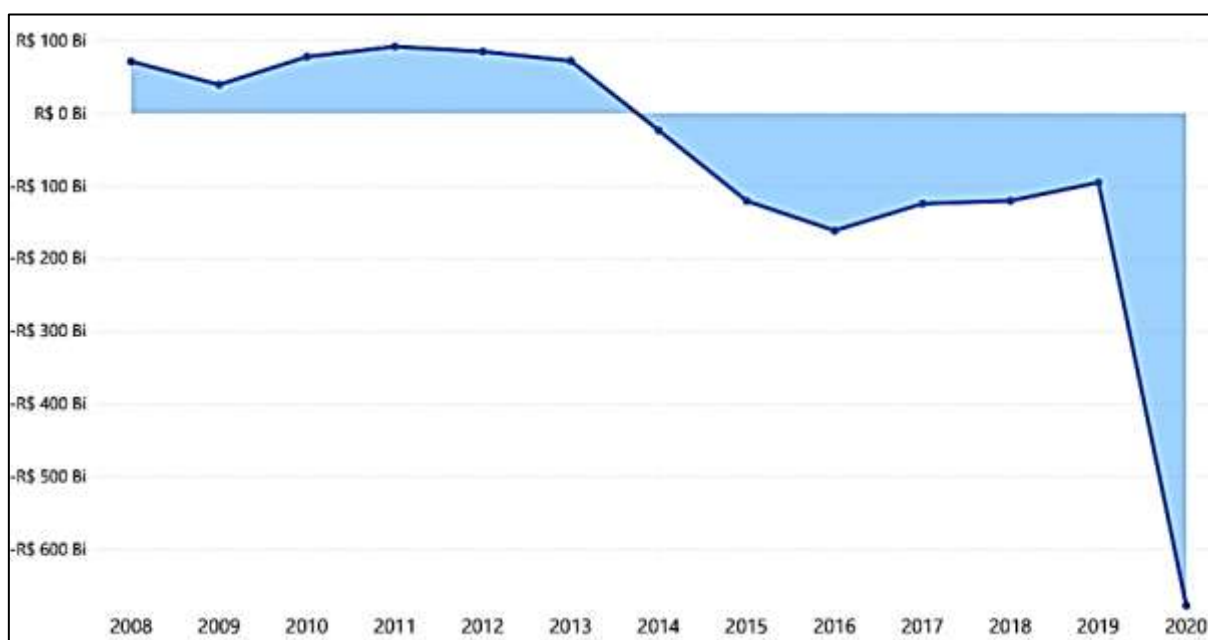
Nesse contexto, o presente capítulo se centrará em, primeiramente, apresentar a conjuntura econômica vivenciada pelo país nos últimos anos através de dados de trajetória recente de alguns indicadores, sobretudo de natureza fiscal. Em seguida, expor e analisar os principais problemas relacionados ao atual sistema tributário, levando em conta o padrão médio internacional dos países pertencentes à OCDE.

### **4.1 Cenário fiscal: evolução recente**

A situação fiscal brasileira tem se agravado de maneira acentuada, sobretudo a partir do ano de 2014. Conforme mostrado no gráfico abaixo, com base na análise

do resultado primário<sup>5</sup> do governo federal, é possível ver os aumentos anuais do déficit público para o período em questão, com o governo arrecadando menos, ao passo que arca com gastos crescentes.

**Gráfico 3** – Resultado Primário do Governo Federal em bilhões de reais (R\$) (2008-2020)



Fonte: Tesouro Nacional, elaboração própria.

Dados mais recentes do Tesouro Nacional, mostram que em comparação a junho de 2019, o governo central passou de déficit de R\$ 29,3 bilhões para um déficit de R\$ 417,2 bilhões com relação ao mesmo mês em 2020, equivalendo a um aumento percentual de 1.323,9%. Ainda considerando o mesmo período e em termos reais, a receita líquida teve uma queda de R\$ 116,5 bilhões (-18,1%) e a despesa total apresentou crescimento de R\$ 271,1 bilhões (+40,3%).

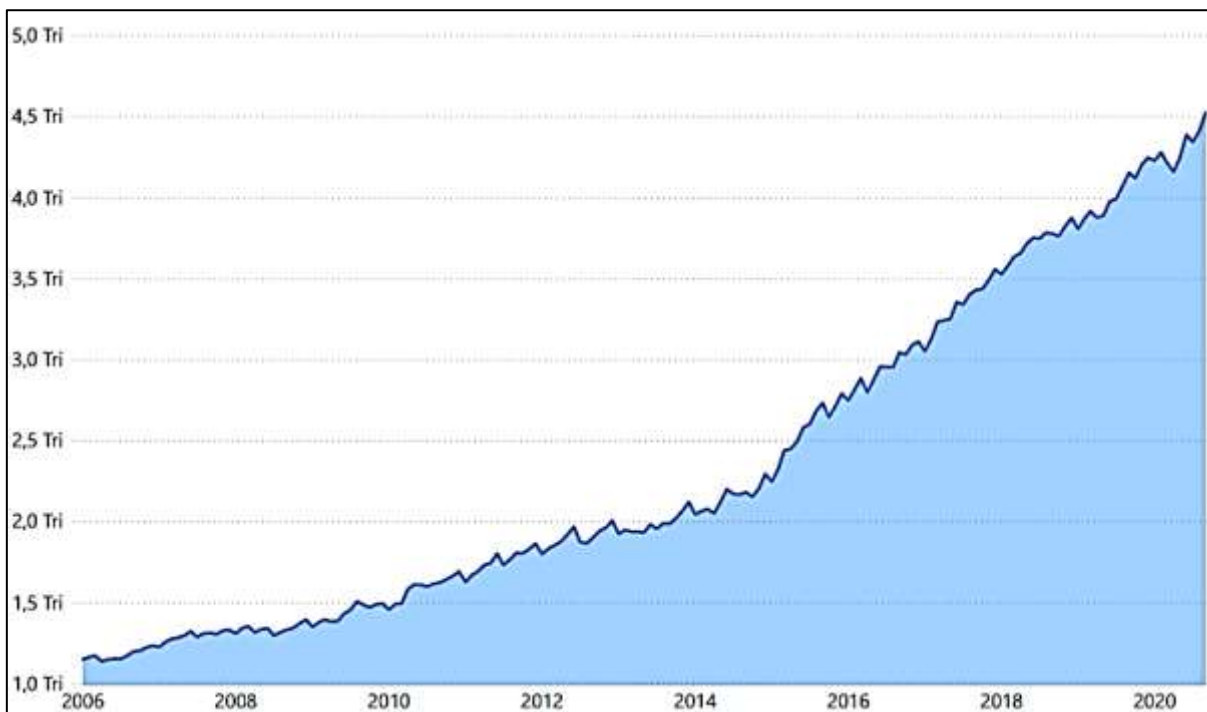
Outro indicador importante para análise e avaliação da dívida do país é o de Estoque da Dívida Pública Federal (DPF), que inclui a endividamento interno e externo do governo federal. Segundo relatório da Secretaria de Tesouro Nacional, o estoque cresceu nominalmente 1,56% em agosto de 2020, na comparação com o mês anterior,

<sup>5</sup> O resultado primário consiste na diferença entre as receitas e despesas primárias no exercício, sem considerar a parcela referente aos juros nominais incidentes sobre a dívida líquida.



passando de R\$ 4,344 trilhões para R\$ 4,412 trilhões. Abaixo é possível visualizar a evolução da série histórica iniciada a partir do ano de 2006.

**Gráfico 4** – Estoque da dívida pública federal em trilhões de reais (R\$) (2006-2020)



Fonte: Tesouro Nacional, elaboração própria.

Cabe destacar que no ano de 2020, no contexto da pandemia de COVID-19, os principais indicadores da economia brasileira têm registrado maus resultados, assim como para grande parte do mundo. O produto interno bruto (PIB), segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), apresentou queda de 10,9% do 1º para o 2º trimestre de 2020. A variação do PIB para o acumulado de 12 meses (até o 2º trimestre de 2020) é de -3,4%. Já o desemprego registrou aumento de 13,3% - vindo de aumento anterior de 12,2% - com relação ao período em questão.

No que tange a dívida pública, até setembro de 2020, o déficit primário acumulado do setor público consolidado atingiu R\$635,9 bilhões, ante déficit de R\$42,5 bilhões no mesmo período de 2019, de acordo com nota emitida pelo Banco Central. No acumulado em doze meses, o déficit primário atingiu R\$655,3 bilhões (9,08% do PIB). Confrontando com a série histórica iniciada em 2006, o endividamento atingiu seu maior patamar, chegando a R\$ 6,5 trilhões, o que corresponde a 90,6%

do PIB. Segundo projeções do Fundo Monetário Internacional (FMI), o Brasil deverá atingir ao final do ano o segundo maior nível de dívida pública entre um grupo de 40 países emergentes e de renda média. Com um endividamento bruto esperado na marca de 101,4% do PIB, só ficaria atrás dos 120,3% do PIB previstos para Angola, enquanto a média para o grupo de países em questão seria de 62,2% do PIB.

Esse contexto pode ser explicado em função dos impactos causados pela pandemia de COVID-19 no país. A pressão por gastos emergenciais e maior liquidez na economia se deu através da proteção da renda dos mais pobres, preservação das empresas e o “socorro” financeiro aos estados da federação. Isso, somado a queda acentuada na receita do governo por conta da redução da atividade econômica, resultaram em um extraordinário prejuízo nas contas públicas.

Embora tais gastos tenham sido fundamentais para fazer frente a crise enfrentada, sabe-se que o déficit primário incorre em despesas futuras com juros. Além disso, de acordo com relatório da Secretaria de Tesouro Nacional:

Fatores como crescimento econômico, taxas de juros e resultado primário das contas públicas são cruciais para as perspectivas do endividamento público. Por esse motivo, quando tais variáveis se distanciam do previsto no cenário base, há riscos de que a trajetória da dívida se comporte de maneira bastante diversa (RELATÓRIO DE PROJEÇÕES DA DÍVIDA PÚBLICA Nº 3, 2020, p. 07).

O relatório ressalta ainda a importância de medidas de ajuste fiscal e das reformas econômicas, alertando para os riscos sistêmicos contidos no descontrole da dívida:

Embora as despesas extraordinárias sejam temporárias, os gastos adicionais com juros delas decorrentes se estendem ao longo do tempo. O contexto de taxas de juros baixas atenua o impacto sobre a conta de juros da dívida no curto prazo. Entretanto, a continuidade de reformas estruturais que promovam um crescimento sustentável e a consolidação fiscal são essenciais para permitir uma dinâmica favorável da dívida pública no médio prazo. Sem o necessário ajuste fiscal e a persistência de déficits primários, não apenas será improvável reverter a trajetória ascendente da dívida, como essa trajetória será acelerada, à medida que as taxas de juros reais aumentem (RELATÓRIO DE PROJEÇÕES DA DÍVIDA PÚBLICA Nº 3, 2020, p. 11).

Dessa forma, é notória a gravidade do quadro fiscal brasileiro. A trajetória da dívida mostra clara ascensão ao longo dos últimos anos e com a crise mundial provocada pela pandemia de COVID-19 o rombo nas contas públicas saltou abruptamente, alterando as perspectivas econômicas para o Brasil. Nesse cenário, a

reforma tributária toma central importância para a recomposição das receitas do governo, concomitantemente ao ajuste fiscal e a melhora do ambiente de negócios.

### 3.2 Problemas estruturais do Sistema Tributário Brasileiro

MENDES (2008) reforça os atributos básicos, para um sistema tributário de qualidade, de acordo com o FMI, são:

- Capacidade de gerar receitas;
- Eficiência;
- Simplicidade;
- Conformidade com os padrões internacionais;
- Efetividade;
- Transparência;
- Equidade e
- Equilíbrio do Federalismo.

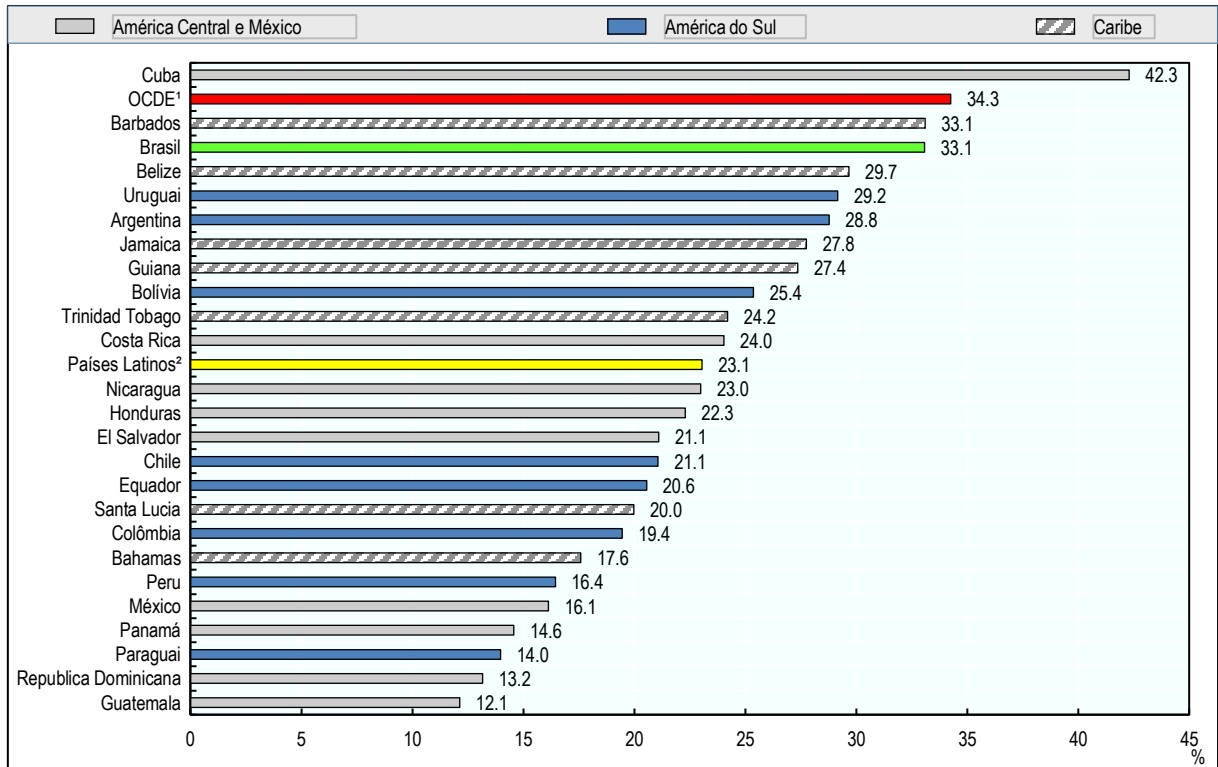
O Fundo também recomenda a seguinte estrutura básica, com base nos atributos anteriores:

- imposto sobre consumo, incidente sobre valor adicionado;
- impostos específicos (*excise taxes*) sobre produtos de luxo e de impactos socioambientais negativos (bebidas, fumo, derivados de petróleo);
- imposto de renda sobre pessoas físicas de fácil administração, com poucas deduções, alíquota máxima moderada, limite de isenção alto e com desconto na fonte;
- imposto de renda sobre pessoas jurídicas com alíquotas alinhadas às das pessoas físicas, minimizando-se o uso de incentivos fiscais a setores ou atividades específicas

A despeito de uma carga tributária equiparada ao cenário mundial, há um desalinhamento de natureza qualitativa da atual estrutura do sistema tributário nacional com vistas ao padrão internacionalmente praticado de tributação. Com efeito, o modelo atual apresenta distorções em praticamente todas as categorias de tributos

- sobre produção, consumo, trabalho, renda e patrimônio -, trazendo inúmeros problemas para economia brasileira.

**Gráfico 5 – Carga tributária total como % do PIB (2018)**



<sup>1</sup> Representa a média dos 36 países membros da OCDE. Chile e México também fazem parte do grupo OCDE (36).

<sup>2</sup> Representa a média de 25 países da América Latina e Caribe, com exceção da Venezuela.

**Fonte:** OCDE *et al* (2020).

Isso posto, as principais disfunções estruturais percebidas no modelo atual serão analisadas nesta seção do trabalho, de modo a elucidar as implicações negativas causadas para a economia do país e que reforçam o debate acerca de uma reforma tributária adequada

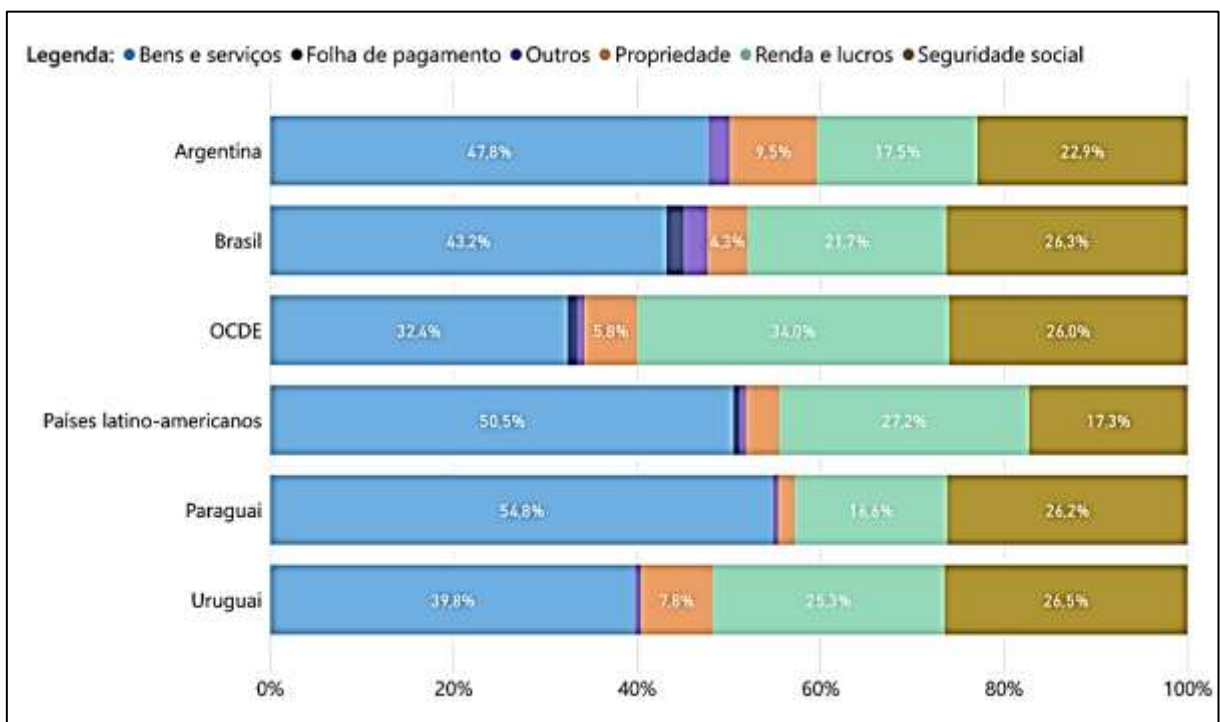
#### 4.2.1 Regressividade

Segundo o último Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) do ano de 2019, o Brasil ocupava a sétima colocação no ranking mundial de países mais desiguais do mundo, atrás apenas de nações africanas. O relatório traz ainda a constatação de que, em termos de concentração de renda entre o 1% mais rico da população, o país só não perde para o Catar.

Nesse cenário, a regressividade presente no sistema tributário brasileiro torna-se relevante para essa discussão. O atual modelo enfatiza preponderantemente a tributação indireta, com foco sobre o consumo de bens e serviços. Na prática, significa que pessoas de renda inferior destinam proporcionalmente maior parcela da mesma para o pagamento de impostos em comparação a indivíduos de maior renda, uma vez que não se discrimina alíquotas sobre os preços dos bens e serviços consumidos com base no nível de renda do comprador. De acordo com relatório da Organização Não-Governamental (ONG) britânica Oxfam, no Brasil, os 10% mais pobres comprometem 32% (28% em impostos indiretos) de sua renda para pagamento de impostos, ao passo que o último decil com apenas 21% (10% sobre impostos indiretos).

Um retrato dessa realidade pode ser observado pelo gráfico abaixo, que demonstra a composição da carga tributária total brasileira em comparação à média dos países da OCDE e dos países da América Latina, evidenciando o elevado peso dos impostos indiretos sobre a carga total no Brasil.

**Gráfico 6** - Composição da receita tributária total (%) por base de incidência (2017)



Fonte: OCDE, elaboração própria.

Uma outra face da iniquidade do modelo brasileiro pode ser verificada no que diz respeito a tributação da renda do trabalho dos empregados formais sobre folha

salarial em comparação a tributação sobre rendimentos do capital - juros, lucros e aluguéis - tipicamente associados a indivíduos de maior renda. Impostos sobre folha<sup>6</sup> no Brasil podem ir de um total mínimo de 34,3% até 42,8%<sup>7</sup> e incluem não apenas contribuições previdenciárias como outras desvinculadas de benefícios diretos aos trabalhadores (APPY, 2016).

Essa elevada carga, por um lado, gera um desincentivo a novas contratações pelas empresas e, por outro, um incentivo para que indivíduos de mais alta renda procurem formas de escapar da tributação por meio de inúmeros regimes tributários simplificados disponíveis que permitem que rendimentos pessoais possam ser tratados como renda empresarial isenta na pessoa física (APPY *et al*, 2018). De acordo com FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA (2019, p.13):

Afinal, além de, em um quadro estático, esse sistema favorecer os que auferem mais rendas de capital, ao se introduzir um componente dinâmico da criação da renda, percebe-se um incentivo para que os indivíduos transformem suas rendas de trabalho em rendas de capital. Este último fenômeno é chamado de *pejotização*, que afeta a equidade do sistema do IR, além de impactar negativamente a sua arrecadação.

Esse aspecto revela o trato desigual aos empregados formais em comparação a profissionais que se organizam na forma de pessoas jurídicas e beneficiam-se em razão da baixa tributação, uma vez que rendas auferidas do capital - tipicamente associadas a indivíduos de renda superior - são favorecidas em detrimento da renda do trabalho assalariado.

Adicionalmente, a não tributação de dividendos é incompreensível haja visto o padrão adotado internacionalmente em que busca-se de alguma forma a integração entre o IRPF e o IRPJ de modo a evitar a dupla tributação (APPY *et al*, 2018). Apenas o Brasil (que tributa os lucros - via IRPJ e CSLL - mas não os dividendos) e a Estônia

---

<sup>6</sup> Atualmente consiste em INSS, Seguro Acidente de Trabalho, Salário educação, Sistema S, Sebrae e Incra recolhidos pelo empregador, a parcela restante é recolhida pelo empregado. Há ainda o recolhimento do FGTS que, no entanto, trata-se de uma poupança compulsória para o trabalhador e com baixa remuneração.

<sup>7</sup> Em 2016, a contribuição média dos países da OCDE para o financiamento da seguridade social foi de 22,9% dos salários (e a contribuição mais elevada foi de 34,09%).

(que tributa os dividendos, mas não os lucros). Para se ter uma ideia, em média, a tributação sobre os lucros e dividendos nos países da OCDE é de 43,1% (ou 47,9% ponderando pelos PIB's), de acordo com as alíquotas vigentes em 2015 e com uma amplitude de 20% na Estônia até 64,4% na França (GOBETTI e ORAIR, 2016). Segundo FERNANDES, CAMPOLINA e SILVEIRA (2019), a criação de um tributo sobre lucros e dividendos poderia reduzir a desigualdade, além de aumentar a arrecadação do governo de R\$ 22 bilhões a R\$ 39 bilhões.

Em termos de tributação direta, conforme ressaltam SILVEIRA, PASSOS e GUEDES (2018, p.221):

Efetivamente, enquanto os tributos sobre a renda da pessoa física respondem por menos de 10% da carga tributária brasileira, para a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), essa participação é da ordem de um quarto. Por outro lado, a participação dos tributos sobre a renda da pessoa jurídica é bastante semelhante, ao redor de 9% da carga tributária. Adiciona-se a isso a reduzida importância dos tributos patrimoniais na carga tributária, em especial nos recorrentes – IPTU e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – e nos incidentes sobre a riqueza – ITCMD e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Concretamente, no caso brasileiro, esses tributos patrimoniais respondem por 2% da carga tributária, ao passo que, na média dos países da OCDE, tal participação é superior a 4%.

Os autores explicam que a baixa tributação sobre a renda da pessoa física pode ser explicada tanto pelas isenções - aos lucros e dividendos distribuídos, por exemplo - as deduções, a reduzida alíquota marginal superior além do baixo nível de renda e elevada informalidade que reduzem a base de incidência do IRPF. APPY *et al* (p.09, 2018) explica que tal fenômeno de erosão da base tributária do IRPF “reduz indevidamente a receita tributária, forçando o erário público a recorrer, para seu financiamento, a formas de tributação menos justas e eficientes”. A tabela a seguir elucida a questão:

**Tabela 5** - Rendimentos por categoria de rendimento e faixa de rendimento total

| Faixa de rendimento mensal total | Nº declarantes    | Rendimentos (R\$ bilhões) |                 |                         | B/A        | C/A        |
|----------------------------------|-------------------|---------------------------|-----------------|-------------------------|------------|------------|
|                                  |                   | Totais (A)                | Tributáveis (B) | Isentos e tr. Excl. (C) |            |            |
| Até 3 Salários Mínimos           | 5.555.771         | 76                        | 67              | 8                       | 89%        | 11%        |
| 3 a 10 Salários Mínimos          | 15.182.402        | 669                       | 547             | 122                     | 82%        | 18%        |
| 10 a 80 Salários Mínimos         | 5.548.085         | 969                       | 607             | 362                     | 63%        | 37%        |
| Acima de 80 Sal. Mín.            | 208.158           | 419                       | 72              | 347                     | 17%        | 83%        |
| <b>Total</b>                     | <b>26.494.416</b> | <b>2.133</b>              | <b>1.293</b>    | <b>840</b>              | <b>61%</b> | <b>39%</b> |

Dados da declaração do IRPF de 2014 (ano base 2013). Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Fonte: APPY (2016).

Conforme pontuam GOBETTI e ORAIR (2016, p.22) acerca da equidade do modelo atual em termos da estrutura do IRPF:

Os princípios da equidade horizontal e vertical podem ser traduzidos quando analisamos estratificações por faixas de renda, como a necessidade de as alíquotas médias serem iguais (ou neutras) entre grupos de contribuintes com os mesmos rendimentos e crescentes (ou progressivas) para estratos de rendimentos mais elevados. Os resultados indicam que ambos os princípios são violados na atual estrutura do IRPF. Tanto do ponto de vista horizontal, porque os recebedores de dividendos possuem alíquotas médias mais baixas, quanto numa perspectiva vertical, na medida em que as alíquotas decrescem no topo da distribuição.

Dessa forma, ficam evidentes as distorções equitativas tanto na tributação indireta, quanto na tributação direta. A regressividade do sistema tributário é notável e aprofunda ainda mais a desigualdade de renda na economia brasileira.

#### 4.2.2 Complexidade

Segundo o relatório *Doing Business* de 2019, do Banco Mundial, uma empresa de médio porte no Brasil gasta em torno de 1501 horas por ano para preparar, declarar e pagar os principais impostos devidos, enquanto a média da OCDE é de 158,8 horas. Essa marca leva o país a posição 184<sup>o</sup> em um ranking de 190 países analisados pelo estudo e ilustra a alta complexidade e burocracia presente em nosso sistema tributário.

A extensa e descentralizada legislação revela outro aspecto dessa complexidade. De acordo com estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a promulgação da CF de 88 até 2019, foram editadas mais



de 400 mil normas tributárias considerando todos os entes federativos, uma média de 35 normas por dia.

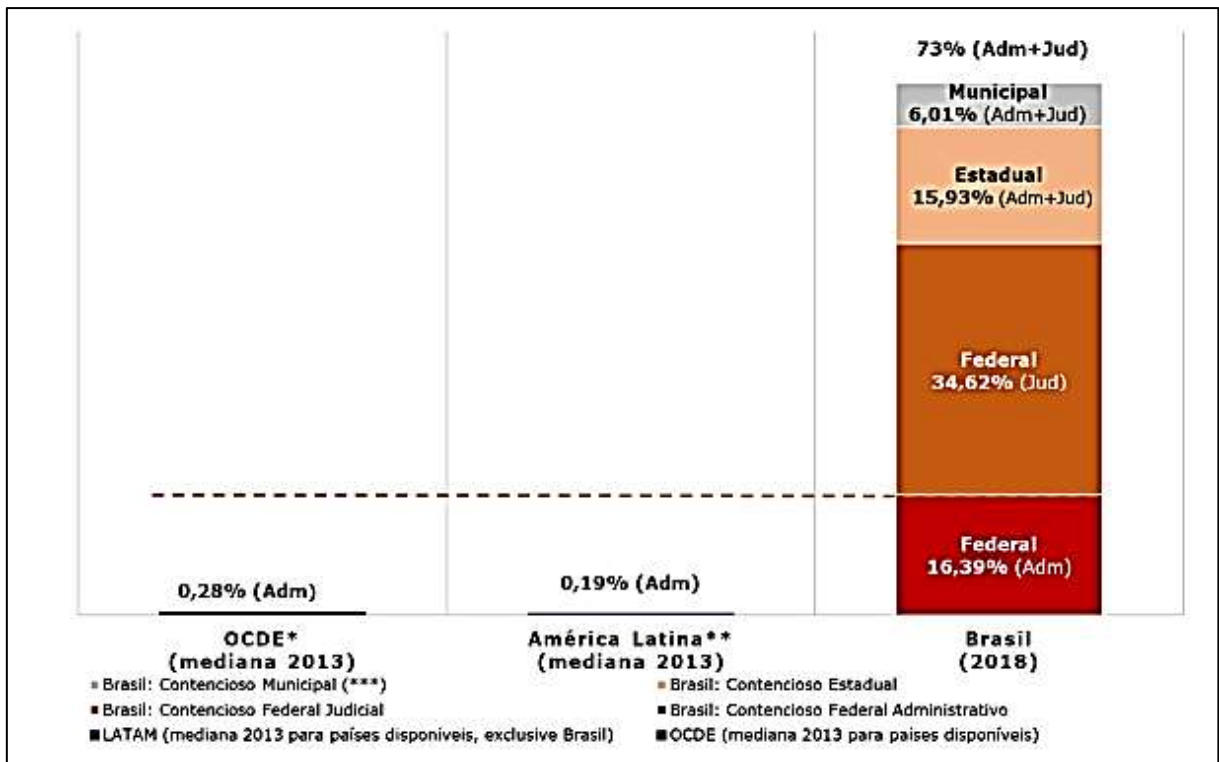
Conforme ressalta APPY *et al* (2018, p.01):

A complexidade do sistema é especialmente notável entre os tributos sobre bens e serviços (PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS), onde bases parciais e superpostas requerem classificação/distinção entre produtos e entre produtos e serviços. Nesses tributos proliferam os benefícios fiscais, os regimes especiais, as isenções e as reduções de bases de cálculo, cuja regulação é feita por uma montanha de leis, decretos, regulamentos e portarias emitidas nas três esferas de governo: União, Estados e Municípios (5.598 entes federativos).

Segundo estimativas de VASCONCELOS, MESSIAS e LONGO (2020), o contencioso tributário brasileiro, abrangendo as vias judicial e administrativa das três esferas de governo chegaria a 73% do PIB para o ano de 2018. Além disso, os valores bilionários de créditos tributários registrados nos ativos das empresas sem qualquer previsão de recebimento levam a ainda maiores questionamentos por parte das empresas (APPY *et al*, 2018).

Diante de outras economias, o cenário e a distância verificada se torna ainda mais alarmante. Em termos de contencioso, VASCONCELOS, MESSIAS e LONGO (2020) comparam os dados obtidos para 2018 no Brasil a países da OCDE e da América Latina.

**Gráfico 7** - Comparativo entre o valor do contencioso tributário, para uma amostra de países da OCDE, da América Latina e Brasil (% PIB).



**Fonte:** VASCONCELOS, MESSIAS e LONGO (2020)

Tamanho litígio traz consigo uma elevada insegurança jurídica, que trava investimentos e reduz a competitividade de empresas tanto internamente quanto externamente. A complexidade provoca emprego de capital improdutivo, uma vez que volta os recursos das empresas para provisões para contingências tributárias, contratação de assessorias jurídicas e contábeis, despesas judiciais, oferecimento de garantias judiciais, entre outros custos de transação nos quais empresas litigantes acabam incorrendo (VASCONCELOS, MESSIAS e LONGO, 2020), desincentivando o ambiente de negócios, à medida que aumenta o custo de conformidade para com o Fisco e de administração deste último.

#### 4.2.3 Ineficiência

Outro grave problema estrutural presente no sistema tributário brasileiro se refere a ineficiência econômica provocada sobretudo na tributação sobre bens e serviços (incidência direta). Tal ineficiência se traduz na pouca ou inexistente neutralidade do sistema que altera os preços relativos, provoca desequilíbrios

setoriais e, com isso, acaba gerando distorções alocativas tanto na produção quanto no consumo.

O fato de existirem vários impostos cumulativos sobre o consumo acentua a não neutralidade do atual sistema. Em contraste a esta forma de tributação, há a tributação sobre valor adicionado - conhecido como IVA - que está em conformidade ao padrão internacional.

Um bom IVA, tradicionalmente, incide de forma unificada sobre uma ampla base de incidência. No caso brasileiro, há cinco impostos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) sobre bens e serviços<sup>8</sup> que possuem uma base fragmentada<sup>9</sup> e cuja administração compete a diferentes esferas<sup>10</sup> de governo. Ou seja, o modelo atual destoa completamente do IVA adotado pelo mundo.

Esse aspecto responde por parte da ineficiência encontrada atualmente, enquanto uma outra parte reside em características inerentes a esses cinco tributos como o excesso de benefícios fiscais e regimes especiais, a cobrança do ICMS no estado de origem nas transações interestaduais (base da guerra fiscal entre estados), a incidência cumulativa do ISS e de parte do PIS/Cofins, as restrições à apropriação de créditos tributários nos tributos não-cumulativos e a dificuldade de recuperação de créditos acumulados, entre outros (APPY *et al*, 2018, p.02).

Vale ressaltar a problemática em torno do fenômeno da “guerra fiscal” que, em linhas gerais, se refere a disputa por investimentos entre os estados através da concessão de benefícios fiscais - para o ICMS - a empresas, não obstante sua ilegalidade<sup>11</sup>. Tal fenômeno é notoriamente causador de ineficiência econômica, por distorcer profundamente a alocação de investimentos. MENDES (2013) afirma que, além da insegurança jurídica acerca da ilegalidade advinda dessa prática, há também perda de eficiência e qualidade produtiva, uma vez que as empresas passam a

---

<sup>8</sup> Há também outros impostos de natureza regulatória, quais sejam o imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre operações financeiras (IOF) e Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE).

<sup>9</sup> O ISS, por exemplo, incide exclusivamente sobre serviços. Já o IPI, sobre produtos industrializados.

<sup>10</sup> Federais: PIS, Cofins e IPI (além de deter os impostos regulatórios); estaduais: ICMS e municipais: ISS.

<sup>11</sup> Conforme disposto pela Lei Complementar nº 74 de 1975.

desconsiderar vantagens geográficas e econômicas de uma região para se preocuparem com a quantidade de incentivos fiscais oferecidos pelos estados.

Adicionalmente, a renúncia fiscal gera considerável perda de receita para os estados, fazendo-os compensar seu financiamento através do aumento da tributação a setores de menor mobilidade - energia, combustíveis e comunicação -, cuja arrecadação é mais fácil. Pelo fato de se tratarem de setores base, há aumento no custo dos insumos produtivos, onerando os preços finais e, portanto, prejudicando a competitividade e os investimentos (MENDES, 2013).

MENDES (2013) ressalta ainda o prejuízo à eficiência trazido pelo modelo de partilha de receitas para municípios advindo da CF 88, que propiciou a proliferação de pequenos municípios que têm nas transferências governamentais sua principal fonte de receita. Isso provoca desincentivos à prestação de contas e a responsabilidade fiscal, levando a ineficiência na alocação dos recursos públicos.

Por fim, a ineficiência também está ligada a alta complexidade do sistema tributário, como constatado no tópico anterior. Dessa forma, empresas se veem forçadas a se deslocarem de suas atividades fins para confrontar o alto custo de conformidade resultado da elevada complexidade.

## **5 PROPOSTAS DE REFORMA**

Os problemas apresentados no capítulo anterior têm sido exaustivamente debatidos nos últimos anos. Efetivamente, várias propostas “fatiadas” de reforma do sistema tributário brasileiro foram apresentadas ao longo das últimas 3 décadas que, no entanto, trouxeram em grande parte benefícios à margem e pontuais, quando não negativos. Ao longo desse período houve um amadurecimento acerca da discussão, culminando mais recentemente em elevadas expectativas em torno da efetiva aprovação de uma reforma mais ampla e impactante, haja visto o ambiente político favorável a esta agenda e o contexto econômico que impõe urgência à pauta.

Nesse sentido, este capítulo apresentará as propostas oficialmente em tramitação via Proposta de Emenda Constitucional (PEC) no Congresso Nacional, descrevendo seus pontos principais e algumas distinções, de modo a trazer uma visão geral das mesmas. Preliminarmente, pode-se afirmar que as duas propostas (PEC 45/2019 e PEC 110/2019), não obstante diferenças importantes, convergem a um diagnóstico similar e no objetivo final de simplificar o sistema - sobretudo no que tange a tributação do consumo - através de um IVA nacional buscando manter o nível da carga tributária constante. Há de se ressaltar também, propostas em andamento de iniciativa do Executivo, que em julho deste ano entregou a primeira parte da reforma tributária através do PL nº 3.887/2020, com o mesmo enfoque das PEC's já citadas.

Ao final, pretende-se trazer algumas considerações finais, pontuando a existência de propostas alternativas com enfoques diferenciados, além de ressaltar pontos negligenciados pelas propostas oficiais e das perspectivas para o futuro do sistema tributário brasileiro.

### **5.1 PEC 45/2019**

A PEC nº 45 de 2019, da Câmara dos Deputados, versa a respeito da simplificação e racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e prestação de serviços. Para tanto, a PEC propõe:

- extinção de uma série de tributos visando a criação de um imposto único sobre bens e serviços, alinhado ao padrão internacional de imposto do tipo sobre valor agregado (IVA);
- um imposto específico sobre determinados bens e serviços (imposto seletivo), semelhante aos *excise taxes*.

O IBS - instituído por lei complementar federal - será um tributo federal e substituirá outros cinco (IPI, PIS, Confins, ICMS, ISS), com uma base de incidência abrangendo todos os bens e serviços produzidos. Quanto à determinação de sua alíquota, caberá a cada ente federativo fixar uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária. O conjunto dessas “sub-alíquotas” federal, estadual, municipal ou distrital constituirá uma alíquota única a ser aplicada. Nesse sentido, tem-se a “alíquota de referência” cuja a base de cálculo a aplicada ao IBS substitui a atual arrecadação dos tributos federais (PIS, Cofins e IPI) - desconsiderando o imposto seletivo, o ICMS estadual e o ISS municipal - permitindo que a tributação parta da mesma alíquota para todo o país, mas não seja uniforme, uma vez que os estados e municípios têm liberdade de fixar suas alíquotas.

No que tange à concessão de benefícios fiscais, a PEC 45/2019 não os permite. No entanto, resguarda a previsão de possibilidade de devolução de imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar.

Acerca da vinculação da arrecadação do IBS para despesas constitucionais (saúde, educação, fundos constitucionais e etc) serão atreladas as “sub-alíquotas” de cada ente federativo. Nesse caso, as destinações estarão fixadas como parcelas dessas alíquotas e, sendo assim, denominadas de “alíquotas singulares”, também definidas pelos entes tanto para a parcela vinculada da receita (destinação constitucional), quanto da desvinculada. Por implicação, o somatório das “alíquotas singulares” resultará na “sub-alíquota” total estabelecida pelo ente federativo.

A PEC prevê também um período de transição para a implementação completa do IBS, exigido em função do grande impacto da mudança para a economia. O processo se dará em um total de 10 anos, onde nos 2 primeiros anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1% sobre a mesma base de incidência do IBS. Em seguida, ao longo dos 8 anos restantes, a substituição dos tributos ocorrerá gradativamente à

razão de  $\frac{1}{8}$  ano até completar a transição, facultado aos entes a alteração das alíquotas dos impostos substituídos ao longo desse processo.

O processo de transição também abrange a partilha de recursos aos entes. Serão 50 anos no total, dos quais nos 20 primeiros haverá uma compensação financeira para os entes subnacionais da seguinte forma (NETO *et al*, p.06, 2019): (i) Estados, DF e municípios receberão valor equivalente a perda de receita do ICMS ou ISS em razão de sua extinção; (ii) receberão também o valor do aumento/redução da arrecadação de alteração das alíquotas de sua respectiva competência e, finalmente, (iii) o superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos). Passados os 20 anos iniciais, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) será reduzida em  $\frac{1}{30}$  ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.

Quanto ao imposto seletivo, seu caráter será extrafiscal, com vistas a desestimular o consumo sobre determinados produtos ou serviços. A PEC não lista explicitamente os produtos ou serviços a serem incluídos nessa cobrança, cabendo a norma posterior tal definição.

Por fim, a PEC nº 45/2019 define o Comitê Gestor nacional do imposto, formado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Este Comitê atuará de modo a coordenar e regulamentar a gestão do sistema tributário nacionalmente entre os entes, centralizando decisões que hoje são tomadas de maneira isolada.

## **5.2 PEC 110/2019**

A PEC 110/2019 do Senado Federal, assim como a PEC nº 45, objetiva a simplificação e racionalização do atual sistema tributário através da extinção de uma série de impostos para substituição pelo IBS mais o Imposto Seletivo.

Em que pese as semelhanças entre elas, há significativas diferenças. De modo geral, a PEC 110 é mais ampla, contemplando outros pontos não trazidos pela PEC 45.

A competência tributária do IBS, pela proposta, é estadual e o imposto passa a substituir outros nove tributos: o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS. Quanto à determinação da alíquota do IBS, será fixada, por meio de lei complementar, uma alíquota padrão aplicada uniformemente por todo território nacional. No entanto, alíquotas diferenciadas poderão ser aplicadas para determinados bens ou serviços.

No que diz respeito à concessão de benefícios fiscais, a PEC autoriza (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional (NETO *et al*, p.04, 2019). Tal qual a PEC 45, prevê também possibilidade de devolução de imposto recolhido para contribuintes de baixa renda.

A partilha da arrecadação do IBS para os entes se dará através de repasse de cota-parte, ou seja, mediante percentual para cada um sobre a receita bruta do imposto e conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição vinculados às despesas e aos fundos.

O período de transição total do sistema de cobrança de tributos da PEC é de 6 anos, onde ao longo do primeiro ano é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de incidência do IBS. Nos cinco anos seguintes, a substituição dos impostos ocorre à razão de 1/5 ao ano com os entes proibidos de alterar as alíquotas dos impostos substituídos ao longo do processo.

Concomitantemente, a PEC também prevê uma transição total do sistema de partilha de recursos aos entes subnacionais de 15 anos. Até o quinto ano inicial, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela dos novos impostos proporcional a sua respectiva participação na arrecadação total. Depois desse período, o sistema migra progressivamente para o princípio do destino, à razão de um 1/10 ao ano.



O imposto seletivo terá caráter arrecadatório e incidência sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos (NETO *et al*, p.06, 2019).

Adicionalmente, a PEC prevê ainda outros pontos como (NETO *et al*, p.07, 2019):

- extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo sua base incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- transferência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), da competência estadual para a federal, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;
- ampliação da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para incluir aeronaves e embarcações, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;
- autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social;
- criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.

### **5.3 Considerações finais**

Além das PEC's apresentadas, o Governo Federal encaminhou este ano a primeira parte de sua proposta para o Congresso Nacional, na forma da criação da Contribuição sobre Operações de Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS e à COFINS, alinhada também as PEC's retro descritas.

A ideia é que o rearranjo do sistema tributário parta da discussão entre as propostas elencadas, de modo a acrescentar ou excluir alguns pontos, mas mantendo

o foco essencial de simplificar e racionalizar o modelo atual com vistas ao aumento da eficiência e da produtividade da economia, sobretudo no que tange a tributação do consumo.

Conforme ressalta PELLEGRINI (2019, p.08):

Em vista da sensibilidade do tema, as duas propostas buscam ser neutras, na medida do possível, seja quanto à manutenção da carga tributária, seja quanto à menor interferência possível na distribuição da receita entre os entes e áreas contempladas com vinculações. Vale dizer, o foco das propostas é eliminar as distorções trazidas pelo complexo sistema de tributação sobre o consumo e não alterar em alguma direção determinada a carga e a distribuição final de receitas.

Dessa forma, não obstante o potencial crescimento econômico gerado pela aprovação de uma reforma, as incertezas que permeiam o impacto fiscal da reforma tributária a curto e médio prazo provocam grande preocupação tanto para o contribuinte, quanto para o Estado. Por essa razão, são importantes os mecanismos de transição oferecidos, com o objetivo de gerar segurança, compensando possíveis perdas iniciais de receita.

PELLEGRINI (2019, p.04) também afirma que:

A alíquota do IBS requerida para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos depende de vários fatores. De modo bem simples, levando-se em conta o consumo das famílias de acordo com as contas nacionais, estima-se alíquota de 25,3% e 23,8% nos casos da PEC 45 e 110, respectivamente. A alíquota é mais baixa na PEC 110 porque o imposto seletivo é bem mais abrangente do que o previsto na PEC 45. Os percentuais encontrados pressupõem uma perda de base de cerca de 25% por conta de sonegação e de eventuais benefícios concedidos. As estimativas foram feitas com base na arrecadação do período 2014-2017.

Espera-se, portanto, que o desenho das reformas propostas traga um impacto positivo para a economia, principalmente em termos de transparência, competitividade, produtividade e segurança jurídica. BORGES (2019, p.23), por exemplo, estima os impactos macroeconômicos da PEC 45:

Os resultados das simulações indicam que o efeito direto da reforma sobre o ambiente de negócios, a redução de distorções alocativas e a redução do custo do investimento poderia elevar o PIB potencial brasileiro em cerca de

20% em 15 anos (e 24% no longo prazo). Tal resultado decorre primordialmente da elevação da produtividade total dos fatores, mas também do aumento do estoque de capital da economia. Quando se levam em conta também os efeitos de segunda ordem, associados a uma redução do risco-país na esteira da melhora da solvência fiscal, o impacto estimado da reforma sobre o PIB potencial alcança 33% em 15 anos e quase 40% no longo prazo.

Nota Técnica elaborada pelo Ministério da Economia e divulgada em 30/07/2020 também acrescenta estimativas para a criação do CBS:

Nota-se que as reformas têm o potencial de elevar a produtividade da economia brasileira em um intervalo de 0.2% a 0.5%, dependendo da redução esperada no custo de conformidade. Os ganhos de PIB per capita também são relevantes, podendo atingir 1.0%, o que equivale a um aumento de PIB per capita de R\$ 345, em estado estacionário, usando como referência o PIB nominal de 2019. Por fim, o impacto agregado no emprego é sempre positivo, oscilando entre 142 e 373 mil empregos gerados (NOTA TÉCNICA, 2020, p.01).

De modo geral, as expectativas em torno da aprovação da reforma tributária são altas e as perspectivas são boas. Por outro lado, as propostas em pauta revelam uma resolução parcial dos problemas hoje instalados, evidentemente preterindo mudanças sobre impostos indiretos, relacionados a atual injustiça tributária verificada. Além disso, não são incluídas na discussão a aplicação de tributos considerados mais modernos, tais como os tributos ambientais (caso do *carbon tax*) e tributos ligados a economia digital (*digital tax*).

Há também outras propostas em debate na sociedade, mas que não estão oficialmente tramitando no Legislativo. Uma delas é de iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) juntamente com a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO). Chamada de “Reforma Tributária Solidária”, é mais incisiva sobre a tributação direta, visando a redução da regressividade do modelo atual.

De todo modo, a despeito do longo caminho em direção a um sistema tributário mais simples, neutro, justo e eficiente, as propostas apresentadas trazem um primeiro passo promissor - sobretudo com a adoção do IVA - para o enfrentamento dos grandes desafios existentes no contexto da economia brasileira.

## 6 CONCLUSÃO

O presente trabalho apresentou um panorama geral acerca do sistema tributário brasileiro, de sua trajetória histórica ao cenário atualmente vivenciado. Partindo do entendimento acerca do referencial teórico, verificou-se que, de modo geral, o sistema brasileiro teve seus altos baixos ao longo da história e que, de fato, o contexto histórico mostrou-se determinante nas decisões políticas relacionadas a tributação praticada. Além disso, evidenciou-se o quanto o sistema tributário brasileiro está aquém em termos qualitativos, tendo em vista as graves distorções que tem trazido.

Atualmente, é patente a distância do modelo brasileiro com relação a sistemas mais modernos e eficientes praticados em diversos países mundo a fora. Os problemas estruturais relacionados demonstraram com clareza as razões do por que se tem um sistema tão injusto, complexo e ineficiente e as graves consequências geradas para a economia. Soma-se a isso, o grave quadro fiscal em que o país se encontra, exigindo um reforço econômico pelo lado da receita.

Nesse contexto, as propostas de reforma tributária são tidas como fundamentais para a melhora econômica. Há consenso político de que o primeiro passo está na simplificação e racionalização do modelo atual por meio da adoção de um IVA, com o objetivo de aumentar os investimentos e destravar a economia. Apesar disso, é importante se ter em mente que as propostas atuais resolvem apenas parte do problema, enquanto adia vários outros.

De fato, sabe-se do elevado custo político associado às reformas estruturais da economia em função do grande impacto a diversos setores da sociedade, inclusive e principalmente da reforma tributária. Portanto, é compreensível a propositura de PEC's mais restritas e simples, em detrimento de projetos mais "ousados".

Por fim, considera-se que a proposta em discussão tem alto potencial de melhorar a economia, no tocante a atratividade de investimentos e aspectos de ordem de eficiência econômica. Resta saber o que caberá aos demais problemas existentes, sobretudo aqueles relacionados a profunda regressividade do sistema, que impacta negativamente na equidade e agrava a concentração de renda no país.

## REFERÊNCIAS

A Reforma Tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.804 p.

AFONSO, J.R. **Federalismo fiscal brasileiro: uma visão atualizada**. Portal de periódicos IDP, Caderno Virtual. Brasília, 2016.

AMARAL, Gilberto L. et al (2019). **Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 anos da Constituição Federal de 1988**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Curitiba, 2019.

APPY, B et al (2018). **Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar**. In: Propostas de Reformas para Destruir o Brasil, Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV). São Paulo. 2018.

APPY, B. (2016). **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. Interesse Nacional, ano 8, n. 3, p. 65-81, out/dez 2015. Edição revisada e atualizada para 2016.

BACHA, E. **Plano Real: uma avaliação preliminar**. Revista do BNDES, n. 3, junho, 1995.

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

BANCO MUNDIAL (2019). **Doing Business 2019** – Training For Reform. 16TH Edition. P. 1-311.

BERMUDEZ, A. C.; REZENDE, C.; MADEIRO, C. **Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, melhor apenas do que africanos**. UOL, São Paulo, Brasília e Maceió, 9 de dezembro de 2019. Disponível em: <[Brasil é o país mais desigual do mundo? Ranking de desigualdade. IDH e outros \(uol.com.br\)](https://www.uol.com.br/brasil-atual/noticias/2019/12/09/brasil-e-o-7o-pais-mais-desigual-do-mundo-ranking-de-desigualdade-idh-e-outros-uol-com-br/)>. Acesso em 6 de novembro de 2020.

BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma**. Editora Nacional, 2003.

ESTATÍSTICAS FISCAIS DO GOVERNO FEDERAL. Tesouro Nacional transparente. Disponível em: <[Estatísticas Fiscais do Governo Geral — Tesouro Transparente](https://www.tesouro.gov.br/estatisticas-fiscais-do-governo-geral-tesouro-transparente/)>. Acesso em: 1 novembro de 2020.

ESTATÍSTICAS FISCAIS, NOTA PARA A IMPRENSA. Banco Central do Brasil. Brasília, outubro de 2020.

FERNANDES, Rodrigo C.; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando G. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, **Texto para discussão 2449: Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília, fevereiro de 2019.

FURTADO, C. **Formação econômica do Brasil**. 13ª edição. São Paulo: Companhia

GIAMBIAGI, F; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4 ed. São Paulo: Elsevier, 2011.

GOBETTI, Sergio W.; ORAIR, Rodrigo O. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, **Texto para discussão 2190: Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Rio de Janeiro, abril de 2016.

IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Disponível em:

<[www.seculoxx.ibge.gov.br/economicas.html](http://www.seculoxx.ibge.gov.br/economicas.html)>. Acesso em: 25 de nov. 2019.

LAMUCCI, Sergio. **Brasil terá 2ª maior dívida bruta dos países emergentes em 2020, diz FMI**. Valor Investe, São Paulo, 14 de outubro de 2020. Disponível em:

<[Brasil terá 2ª maior dívida bruta dos países emergentes em 2020, diz FMI | Brasil e Política | Valor Investe \(globo.com\)](http://Brasil%20ter%C3%A1%202%C3%BA%20maior%20d%C3%ADvida%20bruta%20dos%20pa%C3%ADses%20emergentes%20em%202020,%20diz%20FMI%20|%20Brasil%20e%20Pol%C3%ADtica%20|%20Valor%20Investe%20(globo.com))>. Acesso em: 4 de novembro de 2020.

LOPREATO, F. L. C. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora Unesp, 2002. 269 p.

MENDES, M. J. **Transformações e Impasses da Estrutura Fiscal e Tributária de 1988 a 2013**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, ago/2013 (Texto para Discussão nº 136). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 25 ago. 2019.

MENDES, Marcos (2013). **Transformação e Impasses da Estrutura Tributária de 1988 a 2013**. Texto para Discussão Senado Federal, n. 136, p. 1-36. Agosto de 2013.

MENDES, Marcos. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Texto para discussão, Senado Federal, n. 49, p.1-54. Brasília, Outubro de 2008.

MYLES, G.D. **Public Economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

NETO, Celso C. *et al.* Consultoria Legislativa. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Brasília, 25 de julho de 2019.

NOTA TÉCNICA - **Misallocation e Reforma Tributária: Estimativas do Impacto da Proposta de Criação da CBS**. Ministério da Economia. Brasília, 30 de julho de 2020.

OLIVEIRA, FABRÍCIO A. **A Evolução Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889- 2009**. Texto para Discussão IPEA, n. 1469, p. 1-50. Janeiro de 2010.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo, Setembro de 2017.

PAINEL DE INDICADORES. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <[Painel de Indicadores | IBGE](#)>. Acesso em: 2 de novembro de 2020.

PELLEGRINI, Josué. **Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional**. Nota Técnica nº 38. Brasília, 11 de outubro de 2019.

RELATÓRIO QUADRIMESTRAL DE PROJEÇÕES DA DÍVIDA PÚBLICA 2020 – Nº 3. Ministério da Economia, Secretaria Especial de Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Outubro de 2020.

RIANI, FLÁVIO. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 6 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

SILVEIRA, Fernando G.; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo R. **Reforma tributária no Brasil: por onde começar?** Saúde em debate: crise atual do capitalismo, desigualdade e o impacto na saúde. Revista do Centro Brasileiro de Estudos de Saúde, volume 42, número especial 3. Rio de Janeiro, novembro de 2018.

The OECD and Latin American & Caribbean. Disponível em: <[Taxation - Organisation for Economic Co-operation and Development \(oecd.org\)](#)>. Acesso em: 7 de novembro de 2020.

VARSANO, RICARDO. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para Discussão IPEA. n. 405, p. 1-19. Janeiro de 1996.

VASCONCELOS, Breno; MESSIAS, Lorreine; LONGO, Larissa. **Contencioso tributário no Brasil - Relatório 2019**. Núcleo de tributação do Insper. São Paulo, julho de 2020.