



**Fundação Educacional do Município de Assis
Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis
Campus "José Santilli Sobrinho"**

ALINE CRISTINA RODRIGUES DE OLIVEIRA

A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

**ASSIS – SP
2012**

ALINE CRISTINA RODRIGUES DE OLIVEIRA

A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial de aprovação no curso de Administração, ao Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e a Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA.

Orientador: Prof. Ms. Luiz Antônio Ramalho Zanotti

Área de Concentração: _____

ASSIS – SP
2012

FICHA CATALOGRÁFICA

OLIVEIRA, Aline Cristina Rodrigues

A Carga Tributária no Brasil – Aline Cristina Rodrigues de Oliveira, Instituto Educacional de Ensino Superior de Assis – Assis, 2012.

44 p.

Orientador: Prof. Ms. Luiz Antônio Ramalho Zanotti

Trabalho de Conclusão de Curso – Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis

Palavras-chave: Tributos; Reforma tributária.

CDD: 658
Biblioteca da FEMA

A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

ALINE CRISTINA RODRIGUES DE OLIVEIRA

Monografia apresentada ao Departamento do curso de Administração do Instituto Municipal de Ensino Superior de Assis – IMESA e à Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA como requisito parcial à obtenção do Certificado de Conclusão do curso, analisado pela seguinte comissão examinadora:

Orientador: Prof. Ms. Luiz Antônio Ramalho Zanotti

Analisador (1): _____

Analisador (2): _____

ASSIS – SP

2012

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais e meus familiares que, direta ou indiretamente estiveram ao meu lado me apoiando e me incentivando no desenvolvimento deste estudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que sempre esteve ao meu lado, me direcionando para o melhor caminho, me concedendo força e sabedoria.

Agradeço de forma incondicional aos meus pais Ana Maria e Cícero, que sempre estiveram ao meu lado nos momentos mais difíceis, dividindo comigo as angústias e as descobertas, mostrando-se sempre compreensivos.

Ao meu esposo Bruno, que direta ou indiretamente esteve me apoiando nas horas de estudo.

Ao Prof. Ms. Luiz Antônio Ramalho Zanotti, pela orientação e pelo constante estímulo transmitido durante o trabalho.

Aos meus amigos, aqueles que ficarão eternamente guardados na minha lembrança, que souberam me compreender nos meus momentos de fraquezas e que, de certa forma, contribuíram para a execução deste trabalho.

A ética, a amizade, a capacidade de criar novas estratégias, fundamentadas na experiência, o talento para promover alianças positivas, o espírito de liderança, a consciência da força que reside no verdadeiro trabalho em equipe. Tudo isso aflora quando as circunstâncias exigem, quando se sabe que existe um objetivo maior a ser alcançado.

RESUMO

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária entre os emergentes. Neste trabalho serão abordado quais os impostos, taxas e tributos que são cobrados no Brasil, quais as entidades que podem cobrar esses tributos, qual é o papel da União, do Estado e do Município na arrecadação de tributos, e qual a necessidade de uma reforma tributária neste momento – e suas consequências no Brasil. A Reforma Tributária no Brasil é necessária para que nosso país seja modificado e passe a ser justo e democrático. A Reforma Tributária não é só reduzir impostos e sim dar novas regras a todo o sistema tributário, corrigindo os defeitos que existem nele hoje. Será necessária muita cautela para que essa redução de impostos não traga problemas e nem injustiças para os Municípios e Estados. A União recebe uma arrecadação maior, mas é cada vez mais evidente que os Estados e Municípios dependem mais do repasse federal para cumprir suas responsabilidades.

Palavras-chave: Tributos; Reforma Tributária.

ABSTRACT

Brazil is one of the countries with the highest tax burden among emerging countries. This work will be discussed which taxes, fees and taxes that are levied in Brazil, which entity may charge these taxes and what is the role of the Union, the state and the county in tax collection, and what is the need of a tax reform right now and it would cause in Brazil. The Tax Reform in Brazil is necessary for our country to be modified and becomes a fair and democratic. The Tax Reform not only reduce taxes, but the new rules give the entire tax system, correcting the flaws that exist there today. Is it necessary to caution that tax cuts do not bring problems and injustices nor for municipalities and states. The union receives a larger collection, but it is increasingly evident that states and municipalities are increasingly dependent on the federal transfer to fulfill their responsibilities.

Keywords: Taxes; Tax Reform.

SUMÁRIO

1. A HISTÓRIA	13
1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	16
1.2. A CLASSIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	17
1.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	18
1.4. ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	19
1.5. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS	21
1.6. TRIBUTOS REGULATÓRIOS E ARRECADATÓRIOS.....	22
1.6.1. Impostos Federais	25
1.6.2. Impostos Estaduais	25
1.6.3. Impostos Municipais.....	27
2. A REFORMA TRIBUTÁRIA	28
2.1. AS DIRETRIZES DA REFORMA TRIBUTÁRIA	29
2.2. OS PRINCIPAIS PROBLEMAS E DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	30
3. SOLUÇÕES APRESENTADAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA.....	32
3.1. IMPACTOS DOS SETORES SOBRE OS PREÇOS	33
3.2. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	34
3.3. ASPECTOS ESPECIFICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	36
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
REFERÊNCIAS	42

GLOSSÁRIO

ISS – Imposto Sobre Serviços

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

IVC – Imposto sobre Venda e Consignação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

PIB – Produto Interno Bruto

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IR – Imposto sobre a Renda de proventos de qualquer natureza

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

II – Imposto sobre Importações

IE – Imposto sobre Exportações

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo compreender a reforma tributária, sabendo-se que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os valores que formam a receita da administração direta, podemos compreender na União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ficando ainda delimitados que eles podem ser diretos ou indiretos quando incidem no preço das mercadorias e dos serviços. Podemos resumir que o Direito Tributário é uma barreira contra o arbítrio, demandado pelos governantes na vontade de aponderar-se de toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo.

Devido à sua intensa atividade financeira envolvendo receitas e despesas, os patrimônios, o controle monetário, o orçamento público, entre outros aspectos, demandam a necessidade de arrecadação de tributos, garantindo sua subsistência, dirigindo a economia e direcionando-a para o bem estar social. A partir desses aspectos, faremos um exemplo da carga tributária, demonstrando cada tipo de tributo cobrado no Brasil, estabelecendo uma análise crítica da tributação.

1. A HISTÓRIA

O atual Sistema Tributário Brasileiro tem suas raízes nas reformas constituídas no período 1965/1967, que abrangeram, além da reforma tributária propriamente dita, outras medidas que visaram a criar ou modernizar as principais instituições brasileiras. Dentre elas, pode-se citar a reforma bancária (Lei 4.595/64), a regulamentação do mercado de capitais (Lei 4728/65) e a edição da Lei 4.320/64, que regulamenta o processo orçamentário do País. A reforma de 1966 criou um sistema tributário de âmbito nacional, sistematizado e integrado, corrigindo os fatores de ineficiência.

Para Torres (1997, p. 355) “Do ponto de vista científico, um sistema é conceituado como um conjunto de elementos dotados de uma unidade interna, coerência lógica, ausência de contradições e independência do todo com relação as partes”.

Gonçalves (2003, p. 11) diz que o Sistema Brasileiro Tributário atingiu um ponto de maturidade e estabilidade, com redução do grau de cumulação dos encargos tributários e avanço na definição de competências e repartições das receitas. Os estudiosos sobre a matéria afirmam que antes da reforma ser introduzida pela Emenda Constitucional e pelo Código Tributário Nacional, o Sistema Tributário Brasileiro era um caos, com muitas incidências meramente formais, desvinculadas dos fatos econômicos.

A inovação como fator principal, veio da incidência dos tributos sobre bases econômicas e não sobre as definições jurídicas que fundamentava o Sistema Tributário Brasileiro do ano de 1946. Algumas das modificações da reforma foram:

a) criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), ambos de competência estadual. Porém, o ICM passou a tributar o valor adicionado, não incidindo em cascata como fazia o IVC.

b) criação do Imposto sobre Serviços, que passou a ser de competência municipal;

- c) criação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), também tributando o valor adicionado, em substituição ao Imposto sobre o Consumo, de competência da União;
- d) Imposto de Exportação, que se encontrava sob administração estadual, passou a ser de competência da União;
- e) Generalização da tributação na fonte;
- f) Transferência para a União do Imposto Territorial Rural, para fins de reforma agrária.

Adir (2003, p. 13) destaca:

(...) A Constituição Brasileira de 1988 não trouxe mudanças significativas relativamente ao sistema tributário implantado no ano de 1966, especialmente no que tange a buscar um sistema mais eficiente. A estrutura permaneceu praticamente da mesma forma, apesar das maiores transferências a Estados e Municípios.

No pensamento de Neto (1993), após a mudança de patamar, de 16% para 24% do PIB, em decorrência da reforma tributária brasileira de 1966, a carga tributária manteve-se estacionária por cerca de quase duas décadas.

Apenas a partir dos anos 90 é que a carga tributária brasileira tem aumentado consideravelmente, atingindo o nível de 30% do PIB em 1995 e 35% do PIB no ano de 2000.

Gonçalves (2003) ainda dispõe que a principal característica da evolução do Sistema Tributário Brasileiro, desde 1966 até a década de 90, foi a política de constantes aumentos nas alíquotas nominais, ampliação das bases de incidência e criação de tributos. Tal política, juntamente com a criação das contribuições em cascata (COFINS, PIS/PASEP e CPMF), tipo de tributação que já havia sido abolida do sistema de 66, implicou a regressividade e a ineficiência. Este mesmo processo de transferência de receitas entre esferas, contribuiu para a falta de eficiência do sistema. Neste parâmetro, os impostos e contribuições não partilháveis nos quais são os Imposto sobre Operações Financeiras, Impostos sobre o Comércio Exterior e

Contribuições Sociais, incluindo também a CPMF, foram sobrecarregados em prejuízo dos demais, sem resolver os desequilíbrios que permanecem na sem, contudo, resolver os desequilíbrios que residem efetivamente na distribuição de encargos entre os diversos níveis de governo. Somando a isso o fato de que a concessão de isenções e benefícios fiscais não tem sido analisada e que identifiquem o efetivo custo benefício desta renúncia de receitas tributárias. A falta de uma política nacional nos setores ou regiões a serem incentivados, tem gerado grande descontrole e desalinhamento na concessão de diversos benefícios, além de uma disputa entre as Unidades Federativas na atração de investimentos.

No Senado Federal, o que diz à Constituinte de 1988, os anais de pronunciamento do então Deputado José Serra, membro componente da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, as preocupações então são manifestadas em relação ao projeto de Constituição que se pretendia a implementação e que se revelam de importante constatação quando as confrontamos com o texto promulgado:

(...) que deveremos dar ao Brasil um sistema tributário melhor que o atual. Para tanto as diretrizes fundamentais são as seguintes: em primeiro lugar, maior justiça social na repartição da carga tributária, que hoje cai desproporcionalmente sobre as classes trabalhadoras, sob a forma de impostos diretos, e sobre a classe média, no que se refere ao imposto direto, ao Imposto de Renda. Em segundo lugar, adequar o nosso sistema tributário às necessidades do nosso desenvolvimento, do crescimento econômico, da geração de empregos e do maior bem-estar do conjunto da população. Em terceiro lugar, atenuar as desigualdades regionais no Brasil. Esta é uma obrigação que fará com que a nossa comissão tenha de montar um sistema tributário que sirva a uma diminuição das desigualdades de desenvolvimento do nosso País. Entendidas essas desigualdades como as hoje existentes, entre o Norte, o Nordeste, o Centro-Sul, o Sul e o Centro-Oeste. É nesse trabalho que precisaremos nos concentrar. Não se trata de resolver os problemas tributários através do conflito regional, do conflito entre regiões. Estou convencido, como acredito estejam os demais integrantes desta Comissão e o nosso Presidente Francisco Dornelles, pessoa de grande experiência na área tributária, que Poderemos equacionar o sistema tributário brasileiro de maneira a atender melhor à sociedade, ao desenvolvimento do País e às regiões sem que isto passe por um conflito regional, o qual não levará senão a um enfraquecimento da nossa própria necessidade de desenvolvimento. Temos de oferecer através da simplificação, da descentralização e da maior justiça tributária. o que o nosso País precisa.

1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro é regido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, sendo efetivamente regulamentado pela Lei nº 5.172, de outubro de 1966 e foi denominado Código Tributário Nacional (CTN) pelo art. 7º do ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

Para Domingues (2000)

Denomina-se carga tributária em referência ao custo que o funcionamento do Governo representa para a economia nacional. Convencionalmente, mede-se como o volume de tributos efetivamente ingressados aos cofres públicos, como uma percentagem do Produto Interno Bruto (PIB) (que é o valor de mercado de todos os bens e serviços finais produzidos na economia num período de, usualmente, um ano). Isto é: Arrecadação Tributária Produto Interno Bruto. Mas esta definição não toma em conta o verdadeiro custo social que tem um imposto.

Para se cumprir o papel de provador do bem estar da coletividade, o Estado deve angariar recursos financeiros para o atendimento das necessidades, sendo que os recursos provém dos tributos pagos pelos cidadãos.

Segundo Fernandes e Silva (2005, p. 35):

(...)competência tributária é a aptidão inerente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criar, modificar e extinguir tributos, mediante a expedição da lei". Dessa forma, a CF não cria os tributos, mas ela dá a competência, ou seja, ela outorga poder para que os entes estatais possam instituir os tributos(...)

Antes de relatarmos os aspectos específicos do sistema tributário brasileiro, devemos ter acerca do assunto, um conjunto de elementos: coerência lógica, ordem, ausência e independência de um todo em relação as partes.

Lobo (1997, p. 306) comenta que no direito comparado, não há paralelo, salvo na Alemanha, cuja Constituição também sistematiza os tributos, embora chegue a adotar o critério de nominá-los, como no Brasil. Tendo em vista que a visão global pode ser restringida ao nosso campo de estudo, visto que há uma série de sistemas, como por exemplo, o sistema jurídico, econômico entre outros. Podemos destacar que o sistema jurídico compreende os sistemas do Direito Público e do Direito Privado. O Direito Financeiro é parte do Direito Público, onde contém os sistemas tributários.

1.2. A CLASSIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Brasileiro Tributário é classificado nos seguintes aspectos.

Segundo Torres (1997, p. 306), relata:

- a) Sistema Tributário Nacional: conjunto dos tributos cobrados no país, sem discussão acerca da titularidade da instituição e cobrança por determinado ente público e considerada exclusivamente a incidência sobre a riqueza;
- b) Sistema Tributário Federado: São os tributos organizadamente agrupados em conjuntos segundo a distribuição do poder tributário aos Entes Federados;
- c) Sistema Internacional Tributário: conjunto de tributos incidentes sobre a riqueza internacional e partilhados entre os Estados Soberanos.

Destacamos ainda que os sistemas descritos não são independentes.

Para Torres (1997, p. 306) esclarece: “O imposto sobre serviços (ISS), é ao mesmo tempo sob diferentes perspectivas, um tributo sobre a circulação de riquezas no território brasileiro (sistema tributário nacional) ou nas relações internacionais (sistema internacional tributário) e um tributo municipal (sistema tributário federado).”

1.3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Tributária que determina o Sistema Tributário obedeça a certas limitações ao poder de tributar, de forma a preservar as garantias e direitos individuais, a manter a harmonia entre as Unidades Federativas e a minimizar o grau de discricionariedade daqueles que possuem o poder de tributar.

Para Essas limitações constitucionais são expostas pelos seguintes princípios:

- a) Princípio da Legalidade: é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b) Princípio da Igualdade ou da Isonomia: é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente;
- c) Princípio da Irretroatividade: só é permitido cobrar tributos após o início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou;
- d) Princípio da Anterioridade: é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
- e) Princípio do Não-Confisco Tributário: é vedado utilizar o tributo com efeito de confisco;
- f) Princípio da Ilimitabilidade do Tráfego de Pessoas ou Bens: é vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- g) Princípio da Uniformidade da Tributação: a União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- h) Princípio da Pessoalidade e da Capacidade Econômica: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;
- i) Princípio da Não-Cumulatividade: o IPI e o ICMS não podem ter incidência em cascata, incidindo apenas sobre o valor que fora agregado em cada operação;

j) Princípio da Seletividade: o IPI deve e o ICMS pode ser seletivo, com as alíquotas diminuindo à medida que aumenta a essencialidade do bem. Enfim, o sistema tributário nacional deveria ratificar os valores e princípios constitucionais, sem obstruir o crescimento econômico.

Na definição de Reale (2002, p. 60) :

verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes de validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.

No que tange aos princípios jurídicos, Carraza (2000; p. 31) afirma que:

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam(...)

Podemos definir que o Sistema Tributário Nacional deveria autenticar os valores e princípios constitucionais, sem impedir o crescimento econômico.

1.4. ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é aquele que se estrutura de acordo com a base econômica da incidência, independentemente de considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva. A empresa está inserida em uma estrutura de mercado próprio ao tipo de produto ou serviço que ela possa desenvolver. Esse modelo de mercado determina a oferta e a demanda, da mesma forma que estabelece o modo específico de regulação da concorrência.

Na linha de pensamento de Coutinho & Ferraz (1995, p. 67), os fatores estruturais são:

Aqueles que, mesmo não sendo inteiramente controlados pela firma, estão parcialmente sob sua área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que ela enfrenta diretamente. São fatores estruturais da competitividade, além do mercado, a concorrência, ou seja, os preceitos que determinam o procedimento e a estrutura da empresa com relação aos consumidores, competidores e meio ambiente

Conforme o Código Tributário Nacional, ele é composto pelas três seguintes categorias de tributo:

- a) Imposto: cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte (art. 3º - CTN);
- b) Taxa: em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos prestados ou disponíveis ao contribuinte (art. 77 - CTN);
- c) Contribuição de melhoria: em decorrência da realização de obras públicas (art.18 – CTN);

Para Machado (1998, p. 191), “sua definição de imposto autoriza a afirmação de que está presente nele a ideia de que os impostos são tributos não vinculados, enquanto as taxas e contribuições de melhoria são tributos vinculados”.

Tal fato, reforçado pela não inclusão das contribuições no conceito de tributo, deu oportunidades para longas discussões, inclusive as judiciais, sobre a natureza tributária ou não, das contribuições. Nos dias de hoje, conforme a opinião majoritária da doutrina, as citadas contribuições são uma espécie de tributo.

Podemos dizer que além das contribuições acima citadas, de competência federal, a Constituição Federal prevê que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam instituir contribuição para financiar o sistema de previdência e assistência social de seus servidores.

O artigo 148 da Constituição da República diz sobre os empréstimos compulsórios, conforme segue:

d) Empréstimos Compulsórios: o empréstimo compulsório é um instituto mediante o qual o Estado arrecada recursos para atender a despesas específicas, comprometendo-se a devolver, em determinado prazo, todo o montante. A instituição de empréstimos compulsórios é de competência privativa da União, sendo que a aplicação de seus recursos deverá ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Existem apenas duas situações que permitem à União instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias.

1.5. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Os tributos podem ser classificados como contribuinte diretamente, incidindo sobre sua renda, posse, propriedade, ou contribuinte indiretamente, quando visem ao consumo, os negócios e aos atos jurídicos em geral. Deste modo, os tributos incidentes sobre mercadorias e os serviços são tipicamente indiretos. Temos nos tributos sobre a propriedade e renda as características de tributação direta. Outro critério de classificação tem relação com o ônus de pagar o imposto.

Adir (2003, p. 20) destaca que temos que os impostos diretos, que são aqueles em que o contribuinte paga e suporta o ônus do imposto, enquanto o imposto indireto é quando o contribuinte paga o imposto, porém transfere este sacrifício a terceiros, através de algum mecanismo.

Neste contexto, podemos destacar a seguinte distribuição:

Os impostos diretos:

- a) Impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR);
- b) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- c) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

- d) Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI);
- e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);
- f) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF); e Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD).

Os impostos indiretos:

- a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- b) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
- c) Imposto sobre as Importações (II);
- d) Imposto sobre as Exportações (IE);
- e) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- f) Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS). Por fim, vale destacar uma importante distinção entre os tributos diretos e indiretos: os diretos vêm se tornando cada vez mais populares nos países desenvolvidos, pois podem ser estabelecidos de forma a corresponder a determinadas circunstâncias pessoais tais como a dimensão da família, o rendimento, a idade e de uma forma geral a capacidade para pagar. Pelo contrário, é relativamente difícil ajustar os impostos indiretos às situações pessoais.

1.6. TRIBUTOS REGULATÓRIOS E ARRECADATÓRIOS

No pensamento de Adir (2003, p. 21) são regulatórios os tributos que visam não apenas à arrecadação, mas têm alguma finalidade político-econômica. Através dos tributos regulatórios o Estado que intervém no setor privado visa alcançar o equilíbrio econômico e social. A tributação regulatória pode ser também protetora e

com isso resguardar não só a produção como também a riqueza potencial do País. De outro lado, a finalidade do tributo arrecadatório se diz somente na arrecadação de meios financeiros.

Diante do exposto, temos que são regulatórios os seguintes impostos:

- a) Imposto sobre as Importações (II);
- b) Imposto sobre as Exportações (IE);
- c) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Relativamente à chamada “tarifa aduaneira”, vale salientar que o imposto de importação tem grandes implicações no relacionamento do Brasil com os demais países, tal motivo, tem o citado imposto função predominantemente extrafiscal, visando à proteção da indústria nacional.

Machado (1998, p. 212) comenta:

(...)Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disto, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica(...)

Quanto ao IOF, vale destacar que a doutrina é a importância no que tange ao aspecto de política monetária, tendo, pois, nítida função extrafiscal.

Hugo (1998, p. 226) destaca sobre a questão:

(...) O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários, ou, na forma resumida, como é mais conhecido, imposto sobre operações financeiras – IOF, tem função predominantemente extra fiscal. Efetivamente, o IOF é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários, do que um simples meio de obtenção de receitas, embora seja bastante significativa a sua função fiscal, pois enseja a arrecadação de somas consideráveis(...)

Fortuna (1999, p. 278), da Secretaria da Receita Federal, criou o IOF virtual, que é uma conta em separado dos bancos para recolher IOF dos investidores que por sua vez aplicaram ao longo do mês. No caso, a instituição financeira terá que recolher de acordo com a tabela regressiva do tributo sendo que o investidor fica sujeito ao tributo até ao 29º dia de aplicação.

Para comprovar o prestígio da função extrafiscal conferida ao Poder Executivo no caso do IOF, vale transcrever decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - IOF/CÂMBIO -DECRETO-LEI 2.434/88 (ART. 6.) - GUIAS DE IMPORTACAO EXPEDIDAS EM PERÍODO ANTERIOR A 1º DE JULHO DE 1988 -INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO FISCAL -EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA -NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADIMISSIBILIDADE -AGRAVO IMPROVIDO. - A isenção tributária concedida pelo art. 6. do DL 2.434/88, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica, tendo presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes, como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados extratos de contribuintes.

Podemos complementar que os impostos arrecadatários, os seguintes:

- a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- b) Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR);
- c) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF);
- d) Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- e) Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- f) Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI);
- g) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- i) Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens e direitos (ITCD);
- j) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

Embora alguns tributos tenham características marcantes na arrecadação de receitas para o Estado, ainda dessa forma, podemos ter um interessante caráter regulatório.

1.6.1. Impostos Federais

Hugo (1998, p. 226) diz que o imposto de renda tem uma enorme importância no orçamento da União Federal, figurando como principal fonte da receita orçamentária, embora a doutrina destaque sua importância como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico, como meio de tentativa de redução das desigualdades regionais. Da mesma forma podemos falar, pretendendo-se utilizar como uma função extrafiscal de acordo com a essencialidade dos produtos.

Machado (1998p. 258) afirma que “a função predominante do imposto sobre a propriedade territorial rural é extrafiscal. Funciona esse imposto como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural”. O mesmo, por ter sido criado como instrumento para combater os chamados “latifúndios improdutivos”. Relativamente ao imposto sobre grandes fortunas, vale frisar que, embora previsto na Constituição da República, infelizmente este imposto não foi instituído, nem foi editada a necessária Lei Complementar para definir o que significaria a expressão “grande fortuna”.

1.6.2. Impostos Estaduais

Machado (1998, p. 258) também relata sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens e direitos (ITCD) e o imposto sobre a Propriedade de

Veículos Automotores (IPVA) não demandam grande discussão. A função de ambos é tão somente gerar recursos financeiros para os Estados e o Distrito Federal (no caso do IPVA, também para os Municípios). No caso específico do ITCD, o mesmo ocorre inclusive nas avaliações especiais de bens inventariados para ter a certeza que o potencial arrecadatório do é que detém sua competência e está sendo bem utilizado.

Por outro lado, em contrapartida, o IPVA é utilizado com função extrafiscal, como por exemplo, discrimina em função do combustível utilizado (incentivo ao uso do álcool) ou como no caso abaixo descrito:

Segundo uma ação direta da inconstitucionalidade (2002):

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII,g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais.

Ao que se refere ao imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), vale colocar em destaque que a maior fonte de recursos para os Estados e Distrito Federal, embora a doutrina destaque que também é utilizado com função extrafiscal, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, além do seu indiscriminado uso na chamada guerra fiscal entre os Estados sedentos por novos investimentos que dariam uma maior dinâmica às economias locais.

1.6.3. Impostos Municipais

Brito (1998, p 258) relata ainda que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) tem como objetivo essencial a obtenção de recursos financeiros para os Municípios, embora a própria Constituição da República preveja uma função extrafiscal para o IPTU, no art. 182, § 4º, inciso II. A lei é específica para área incluída no plano diretor, exigir nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado subutilizando ou não utilizado, promovendo seu adequado aproveitamento.

Quanto ao imposto sobre a Transmissão Inter Vivos por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), a mesma observação feita sobre a Transmissão da Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens e direitos (ITCD) é válida, ou seja, tem serventia para arrecadação de recursos para a Fazenda Municipal, não tendo qualquer função extrafiscal digna de comentário.

Para finalizar, podemos salientar que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tem uma grande capacidade arrecadatória e muitos Municípios não possuem condições de aproveitá-la por falta de condições administrativas.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA

Para a Constituição da República, a determinação das competências de tributar e de gastar está claramente colocada na Constituição Federal e não tem grandes divergências em relação à teoria econômica.

Gonçalves (2003, p. 53) ressalta que a prática da política de gastos não respeita os mandamentos constitucionais, gerando uma falta de coordenação na execução de tarefas entre os três níveis governamentais.

Caracterizamos algumas sugestões clássicas para a melhoria do impacto federativo brasileiro no que envolve o lado da receita, a fusão do IPI, ICMS e ISS em um único imposto, devendo ser administrado pela União e sendo parcialmente repassado as demais classes. Para que isso venha a acontecer, dependemos da aprovação de um projeto de Emenda Constitucional e que seria de difícil aceitação por parte dos Estados.

Uma reforma tributária moderna deveria seguir as recentes experiências que estão ocorrendo nas recentes evoluções do sistema tributário nas chamadas economias de mercado.

Rezende (1996, p. 16) fala que tal reforma vem sendo objeto de intensos debates nos últimos anos, sem que, todavia, haja sido alcançado um consenso sobre a amplitude e a profundidade das mudanças que precisam ser efetuadas no sistema tributário brasileiro.

Concluimos que é um processo no intuito de superar as divergências, que a reforma tributária é um processo e não um ato isolado, sendo um passo muito importante para superar as divergências. Neste processo é preciso respeitar a história, a cultura, a realidade político-institucional e as peculiaridades da Federação brasileira.

Lobo (2004, p. 41) relata que:

(...) verifica-se que, enquanto nos principais países com os quais o Brasil tem laços comerciais a receita provém em grande parte da tributação das pessoas físicas – o que, além de não prejudicar a competitividade,

promove a justiça fiscal -, no Brasil, as pessoas jurídicas são responsáveis pela maior parcela da arrecadação.

Quanto à característica brasileira de priorizar a arrecadação nas pessoas jurídicas, que termina por repassar aos seus produtos o valor dos impostos pagos onerando o consumidor final.

2.1. AS DIRETRIZES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Anterior à proposta EC n.º 41, de 30 de abril de 2003, existiam duas correntes políticas, em que uma defendia a redução da carga fiscal por julgar em grande excesso e a outra defendia sua expansão, uma vez que os indicadores seriam inferiores a de outros países.

A análise da carga tributária no Brasil é ainda muito inferior, no que se compara com todos os demais países desenvolvidos, sendo que o esforço tributário pelo contribuinte nacional é de índice elevado, uma vez se comparando com os demais países vizinhos.

Junior (2003, p. 59) destaca que a atual crise brasileira, praticamente é eliminar quaisquer propostas que implique na diminuição do patamar atual da carga tributária praticamente, é eliminar qualquer proposta que implique diminuição significativa do nível atual da carga tributária no Brasil. Em nível federal, observamos a inflexibilidade das despesas e cada vez mais o corte drástico dos investimentos. Os Estados vêm enfrentando dificuldades crescentes diante das reivindicações de servidores, com o atual peso da dívida e com a impossibilidade de venda de patrimônio. Os governos municipais, os mais beneficiados pela descentralização de receitas na Constituição Federal de 1988, expandiram sua atuação e vêm realizando investimentos crescentes de custeio futuro, o que impede a redução de sua receita.

Os resultados apontaram que o não seria possível o aumento da carga tributária, uma vez que já era sacrifício o imposto para população. Desta forma é necessário que a reforma tributária melhore a qualidade da tributação, para assim, minimizar o

sacrifício na manutenção de uma carga tributária elevada. Todavia, essa reforma deverá vir acompanhada de uma reforma do gasto público que conforme seu nível ao da tributação possível e o direcione para o objetivo de desenvolvimento social.

Para Ichihara (2006, p. 22) diz:

As limitações constitucionais ao poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora aparecem na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, ou, ainda, apresentam-se como limitações da competência tributaria entre as diversas pessoas jurídicas de direito publico (União, Estados, Distritos Federal e Municípios).

2.2. OS PRINCIPAIS PROBLEMAS E DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A reforma tributária brasileira é composta de três tipos de impostos, sendo que cada um é administrado por um nível distinto de governo e duas tributações sociais federais, sendo eles: IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS, PASEP. Tais tributos são a base das ineficiências da tributação indireta brasileira.

A tributação brasileira tem sido alvo de críticas ao Sistema Tributário Brasileiro, e ao mesmo tempo, objeto principal da reforma tributaria. Referindo a diversidade de tributos, a maior consequência tem sido a falta de em cada bem ou qualquer serviço, sendo que as alíquotas variam constantemente.

Podemos dizer que os cidadãos brasileiros não sabem quanto pagam de impostos ao comprar um produto ou até mesmo quando contratam determinado serviço. O maior problema destas contribuições, é a incidência em cascata, gerando diversas tributações em diferentes moldes, sendo de acordo com o número de etapas pelas quais passou um determinado produto. Tal incidência em cascata afeta um importante objetivo de qualquer sistema tributário, assim, ao se agregar sobre um mesmo bem, impostos e contribuições, com essas características, podemos avaliar o quanto é a tributação brasileira sobre o consumo.

Na análise dos fatores de ineficiência gerados pela multiplicidade dos governos envolvidos é de grande importância, ou seja, pela distribuição da competência tributária e sobre o consumo por todos os níveis governamentais. O controle tributário está se tornando ainda mais difícil, devido a falta de integração e de troca de informações entre os diversos fiscos envolvidos.

Diante de vários problemas envolvidos, decorrentes das estruturas governamentais, a mais crucial se refere a questão federativa que envolve a questão da guerra como autonomia dos governos, necessitando entender que por trás das competições, está a possibilidade de realização da política econômica.

3. SOLUÇÕES APRESENTADAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

A Reforma Tributária no Brasil, nesses últimos anos, vem passando por diversas dificuldades, as propostas optaram por soluções diferentes, quanto a ser adotado, não restando nenhuma de que o assunto é complexo e que há possibilidade de ser adotada a solução mais simples, praticada pelos países que passam por problemas do mesmo tipo.

Destacamos em primeiro lugar, que apesar das substanciais diferenças que existente entre as duas linhas de proposta, alguns pontos inda são comum e ambas as propostas concordariam em extinguir o IPI, o ICMS, o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP, na substituição por um sistema misto de IVA e IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo).

No pensamento de Campos (2004, p. 347) “ a transferência do recolhimento para a venda final geraria perda para as áreas mais industrializadas, razão pela qual a cobrança do ICMS (ou IVA) no “destino, é uma proposta inaceitável, a menos que haja uma compensação garantida”.

Assim, as duas linhas propõem um IVV sob competência municipal, operando como uma sobre taxa do IVA, o que continuaria a fazer do Brasil um sistema ímpar por essa combinação entre dois impostos de natureza diferentes. Isso porque a prática internacional é optar pelo sistema do IVA adotado em mais de centenas de países, especialmente em países da Europa onde o imposto é um pré-requisito para ser membro do bloco comunitário ou pelo sistema do IVV existente nos Estados Unidos sendo seu exemplo mais forte cobrado em nível estadual. No Brasil, não seria comum a adoção de um sistema misto como o proposto, solução claramente adotada para tentar resolver parte do conflito federativo.

3.1. IMPACTOS DOS SETORES SOBRE OS PREÇOS

O impacto dos setores sobre os serviços é um fator de grande importância a ser considerado no processo da reforma tributária, referindo-se ao impacto dos setores sobre os preços. Esta é uma questão de grande relevância, deveriam ser avaliadas por ambas as propostas, uma vez que a tributação do consumo esconde a verdadeira carga tributária que cada bem ou serviço está sujeita.

A consequência de múltiplas alíquotas, isenções e cumulatividade é o que cada setor está sujeito a enfrentar. Deste modo a arrecadação estaria garantida, uma vez que a fixação dessa alíquota média implicaria somente em alguns setores que teria sua carga tributaria ainda aliviada, enquanto outros passariam a pagar mais. Ressaltamos que muitos poderão questionar sobre o impacto desta nova situação, na geração da formação dos preços para a economia. De certa forma seria normal esperar aqueles que terão sua carga tributaria aumentada, repassá-la integralmente aos preços, enquanto aqueles que terão sua carga aliviada poderão incorporá-la parcialmente aos seus lucros. Portanto, o impacto desses vetores pode ser o aumento geral dos preços e a modificação no equilíbrio setorial de mercado.

Uma questão de extrema relevância não tem sido estudada mais a fundo e foram consideradas pelas propostas. O substitutivo, ao prever cinco faixas de alíquotas, permitiria que as diferenças da transição fossem minimizadas em relação ao modelo do MF, pois seria mais fácil adequar as inúmeras alíquotas existentes em cinco categorias do que em apenas uma.

Esta vantagem é advinda do problema de continuar trabalhando com muitas alíquotas, característica do sistema criticado. Quanto à posição do MF, uma de suas propostas até contava com uma convergência de alíquotas para o período de transição e que permitisse sair da multiplicidade atual para a alíquota única.

Contudo, a operacionalidade dessa ideia deveria ser melhor discutida e, infelizmente ela não é mais facilmente aplicável à última versão apresentada, pois não há mais um IVA integrado. Desta forma, fica claro que, independente do encaminhamento da reforma ou da linha de proposta a ser seguido, esse assunto deve ser incluído no debate de modo prioritário.

3.2. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A contribuição social é um fator que tem gerado grande polêmica no debate da reforma tributária e tem sido a questão das contribuições sociais sobre o faturamento, isto é, a COFINS e o PIS/PASEP.

Este tipo de contribuição incidente sobre o faturamento foi criado após a reforma de 1966 e têm sido apontados, desde então, como uma principal distorção do sistema tributário nacional pelo fato de incidirem em cascata.

Assim, ambas as linhas de proposta optaram pela extinção dessas contribuições, de um modo que a tributação passasse a incidir somente sobre o valor agregado, voltasse ao modelo original da década de 60.

Todos os fundamentos sobre as Contribuições Sociais está relacionada ao art. 195 da CF. 1988.

Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

A ultima proposta do MF dentro daquela linha de reforma tributária restrita com mudanças qualitativas, acabou por ser sugerido a manutenção das contribuições sobre o faturamento, abrindo a possibilidade de extinguir em um período considerável de cinco anos.

O importante é finalizarmos mais detalhadamente essa questão da cumulatividade e suas soluções, pois ela começou a ser apontada como um “mito”, no sentido de que seus efeitos não seriam tão negativos como se supõe.

Vale destacar que a figura jurídica no Brasil, no que se refere a contribuição social, só existe para vincular receitas diretamente à área de seguridade social. Daí surgiu a política de aumentar as contribuições sobre o faturamento, de forma devagar,

tanto por ser uma opção de arrecadação fácil com baixa sonegação, quanto para evitar demasiadas transferências para Estados e Municípios.

Para Harada (2008, p. 34):

É certo, porém, que as contribuições sociais não formam uma categoria uniforme, pois a própria Constituição distingue aquelas do art. 149, daquelas do art. 195. A primeiras são as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas: as últimas são contribuições de seguridade social.

Em qualquer outra consideração, o resultado é que as receitas tributárias, atualmente são dependentes desse tipo de incidência e, por isso, não é tão simples sua substituição. O substitutivo cria uma figura chamada Contribuição sobre o valor adicionado, que nas versões iniciais, carecia substancialmente de melhores definições técnicas e após as críticas recebidas, foi aperfeiçoada.

Não faz sentido termos um imposto e uma contribuição incidindo sobre a mesma base, pois parece estar perpetuando a mesma fatia de transparência que hoje ocorre com o IPI e o ICMS. Em tese, esse arranjo parece esconder a alta da alíquota que seria decorrente de um único IVA na Federação brasileira.

O problema de optar por apenas um imposto sobre o valor agregado, segundo alguns especialistas, seria a forma de extinguir as fontes das receitas vinculadas, isso deveria ser justamente um objetivo a ser perseguido no âmbito de uma verdadeira reforma fiscal, pois o engessamento de receitas tem sido outro aspecto negativo do arranjo das contas públicas brasileiras.

Quanto à proposta do MF, percebem mais uma vez, alterações na medida que o processo de discussão da reforma evolui. No início, as propostas optaram pela extinção das contribuições sobre o faturamento e a seguridade seria de fato, financiada com parte dos recursos arrecadados com o IVA federal ou integrado, parecendo ser uma solução técnica adequada.

Desta forma, a partir do momento que esse IVA não conseguiu mais ser negociado, a proposta partiu para a perpetuação da contribuição sobre o faturamento, sobretudo por parte do empresariado, acabou por adotar uma solução similar quanto aquela

adotada para o fim da guerra fiscal. No que se fala sobre a solução adotada para o fim da incidência em cascata não foi a adoção do valor agregado como base, mas sim a possibilidade de se deduzir do faturamento determinadas despesas semelhantes ao procedimento da apuração do imposto de renda, uma vez que a diferença seria que o IVA tem incidência do tipo “imposto contra imposto” enquanto a nova contribuição social sobre o faturamento seria do tipo “base contra base”.

Talvez a melhor forma fosse verificar quais os argumentos favoráveis à incidência sobre o faturamento, já que parecia ser consenso, até as propostas iniciais do MF, que a cumulatividade era uma das principais distorções do sistema tributário brasileiro. Em primeiro lugar, argumentou que o faturamento é uma base muito mais simples do que a do valor agregado.

Sabemos que é mais fácil e menos custoso para a administração tributária quanto para o contribuinte, recolher seu tributo baseado no faturamento e em outra situação, em decorrência dessa simplicidade, é uma base pouco sonegável se comparando com o valor agregado passando então a alegar que a pior distorção de mercado gerada, não é a cumulatividade, mas sim o fato de muitos estarem na ilegalidade tributária. Em um outro lugar, contrariando a noção até então difundida de que essa era uma incidência regressiva, a nova argumentação é a de que, pelo contrário, os bens de cadeia produtiva mais longa, geralmente consumidos pelos mais ricos, acabam por pagar ainda mais impostos devido à incidência cumulativa.

Além de todos esses pontos, vem se destacando que, de certa forma, há uma má vontade no que se refere a discussão das contribuições sobre o faturamento, pois ninguém se posiciona ao contrário. A maioria é amplamente favorável aos modelos como o SIMPLES e o Lucro Presumido, que também incidem em cascata.

3.3. ASPECTOS ESPECIFICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O projeto de reforma tributária proposta pelo governo pode ser considerado algo positivo, pois melhora os possíveis pontos de conflito de interesse que precisarão ser ultrapassados, além de reforçar o pensamento dos cientistas modernos ao invés

de procurar um sistema tributário ideal, melhor tentar potencializar o estudo de certos aspectos específicos.

Kiyoshi (2003, p. 48) fala sobre o IPI:

Assim, os impostos de importação são tributos e de exportação, são tributos regulatórios pela própria natureza. Não se destinam ao abastecimento dos cofres públicos. Exercem a função regulatória do comércio exterior, sujeito as mutações constantes, geradas por situações conjunturais.

No estado democrático, a dificuldade para as grandes mudanças no que se diz das estruturais é nota típica. Contudo, como exposto, uma reforma parte do pressuposto que já há algo anteriormente construído. A solução de compromisso por ora proposto, não enfrentaria todos os problemas decorrentes da não atualização do nosso Sistema Tributário por não enfrentar pontos de conflito básicos, tais como a da implementação do IVA que substituiria o ISS, o ICMS e o IPI.

O ICMS é um tributo de grande importância para os Estados da Federação. A legislação é facilitadora para todos os agentes envolvidos com a adoção de um regulamento e de no máximo cinco diferentes alíquotas uniforme, além de aumentar a percepção de aperfeiçoamento do atual sistema tributário.

No entendimento de Adir (2003, p. 65) a reforma visa, ainda, acabar ou minorar bastante a chamada “guerra fiscal” entre os Estados, com a adoção de proibição, com peso constitucional, da concessão de qualquer benefício fiscal ou financeiro que implique na redução do imposto exceto para micro empresas e empresas de pequeno porte, além de limitar temporalmente a série de benefícios fiscais já concedidos pelos entes que visavam escapar das proibições que poderão advir da aprovação do projeto.

Ainda sobre o ICMS, ressaltamos que o atual debate, no que envolve a tributação na origem ou no destino é algo extremamente complexo, por ser um ponto de sérios atritos entre os entes da Federação. Essa decisão será meramente política, visto que há bons argumentos para ambas as propostas. Qualquer tipo de excessão ao regime escolhido, perpetuará a injustiça implantada, na Constituição de 1988, no que tange ao petróleo e a energia elétrica.

Apesar de haver méritos ao propor medidas pontuais, o impedimento da tributação pelo ICMS em qualquer venda e prestações de serviços para o exterior, por exemplo, as grandes alterações nos tributos e a unificação do ICMS, ISS e IPI, não foram cogitadas na reforma, visto que isso iria trazer obstáculos quase intransponíveis, já que o novo tributo seria de competência da União sendo eles os Estados e Municípios que iriam perder um grande poder de tributação.

Podemos ressaltar que o ITR - Imposto Territorial Rural, é da União para os Estados, até mesmo por uma questão fática. Os Estados estão necessitando urgentemente de um reforço de caixa, ainda que seja pequeno. Não podemos duvidar que a baixa arrecadação do ITR não seja um problema legal, de baixa base de cálculo da alíquota. Na verdade, tal tributo é de difícil fiscalização pela União, tendo, pois, um bom potencial de arrecadação, desde que devidamente explorado.

Harada (2003, p. 60) diz:

O ITR tradicionalmente tem sido utilizado como um dos instrumentos de reforma agrária. Seria a expressão mais adequada desde que saiu da competência impositiva dos Municípios para ingressar no âmbito da competência tributária da União a partir da Emenda Constitucional 18/65. So que apenas com o advento da Carta Política de 1988, o exercício da extrafiscalidade deixou de ser uma faculdade para passar a ser obrigatório, a fim de assegurar a produtividade.

A transferência do ITR para os Municípios parece ser a mais correta, pois os Estados, especialmente os de maior extensão territorial, dificilmente teriam capacidades para montar uma estrutura capaz de fiscalizá-lo.

O PIS/COFINS, nas contribuições para a seguridade social, a não cumulatividade do PIS e da COFINS não deixa de ser um mérito, porém, um fato de ainda existir dois tipos de tributos sobre a receita, é desapontador para o ciclo empresarial. Tal explicação para este fato, é político, uma vez que devido à dificuldade para criação de novos impostos, a criação de contribuições tem sido a grande saída para a União, um exemplo bem claro é a questão do constitucional IPMF, transformado em CPMF. Com três contribuições, sendo o PIS, a COFINS e a folha de salários, a União terá uma margem de manobra maior, especialmente quanto às alíquotas e

quanto a anterior desnecessidade de partilha da receita com os demais entes da Federação.

Em ato unilateral que acirrou os ânimos, ocorreu a edição da Medida Provisória n.º 135/2003, que acaba com a cumulatividade da COFINS, teve como desagradável surpresa o aumento de sua alíquota de 3% (três por cento) para 7,6% (sete vírgula seis por cento), para empresas optantes pelo lucro real.

A CSLL é um aspecto negativo apontado pelos especialistas é a manutenção da CSLL, que poderia ser incorporado ao IRPJ, como forma na diminuição do número de tributos, embora ainda haja algumas dificuldades técnicas para tal, a CSLL é de natureza jurídica de contribuição previdenciária, ao passo que o IRPJ é um imposto.

Uma solução poderia ser simplesmente extrair a CSLL e aumentar a alíquota do IRPJ na mesma proporção. Todavia, há risco da criação de mais uma inovadora tese, pelos tributaristas, para o não pagamento do tributo, causando inúmeras confusões. Ao fazer a tributação dos lucros das sociedades e depois os dividendos pagos pelas sociedades e recebidos pelos sócios, o governo sujeita as sociedades a uma dupla tributação, causando à produção das sociedades um “maior fardo fiscal”.

No Brasil, felizmente não há tal tributação sobre os dividendos, a manutenção é algo retrógrado, pois tal tributo tem uma série de problemas por incidir em cascata em todas as fases da produção, aumentando o custo do dinheiro e dos produtos, em geral.

Segundo Neves (2003), a CPMF rende aproximadamente R\$ 24 bilhões à União. Mesmo sendo extremamente criticada, a CPMF foi declarada constitucional no julgamento da ADI n.º 2031 requerido pelo Partido dos Trabalhadores, afastando os argumentos de ofensa aos princípios da não cumulatividade, da isonomia, da legalidade, da vedação ao confisco e à bitributação.

Adir (2003, p. 68) diz:

Ainda sobre a CPMF, pelo menos o governo tem por vezes tentando melhorar seus efeitos nocivos, como por exemplo, com a anunciada criação da chamada “conta investimento”. Essa medida permitirá ao poupador mudar o direcionamento de sua aplicação para um FIF - Fundo de Investimento Financeiro e FAC Fundo de Aplicação por Cotas, fundos de

ações, fundos imobiliários, fundos de privatização, clubes de investimento, poupança, letras hipotecárias, títulos públicos e privados e derivativos, sem a incidência da famigerada contribuição provisória. A cobrança do tributo só ocorreria no momento em que o investidor, já com a aplicação resgatada e em conta-corrente, fizesse um saque do dinheiro.

Segundo Kiyoshi (2003, p. 65) dispõe sobre a CPMF da seguinte forma:

Esse malsinado imposto foi ressuscitado, por meio do expediente de enxertar o art. 74 no ADCT da Constituição de 1988 pela Emenda Consitucional, que outorgou à União a competência para instituir a contribuição provisória sobre movimentação financeira ou transmissão de valores e créditos e direitos de natureza financeira.

Os fundos de desenvolvimento também são outra discussão com muitas idas e voltas, acerca do novo Fundo de Desenvolvimento Regional, a questão de implementação extremamente política, visto que os Estados mais ricos da Federação rejeitaram a concessão das linhas de financiamento para as regiões mais pobres, uma vez que o governo federal afirma um superávit primário, necessário para a manutenção e renovação dos acordos com o Fundo Monetário Internacional o FMI, sendo prejudicado, se houver alguma liberação de recursos diretamente para os investimentos. Ainda há a questão da inclusão de certas regiões, como noroeste do Rio de Janeiro e do Vale do Jequitinhonha, em Minas Gerais. Dentro do Senado, ao contrário do ocorrido na Câmara, a perspectiva é que esse citado fundo tem como tendência em acabar.

Sobre desvincular receitas, o governo ainda tenta emplacar uma determinada proposta de Desvinculação das Receitas Estaduais - DRE, nos moldes iguais aos da DRU, que foi criada, por sugestão no Senado, para o Governo Federal, e permite retirar 20% (vinte por cento) da receita dos principais tributos de gastos obrigatórios como os com saúde e educação.

O fundo de compensação dos Estados na reforma vinda da Câmara e mantida pelo Senado e há a criação de um mecanismo de assistência, sendo um fundo de compensação com o objetivo de compensar as perdas dos Estados com a desoneração das exportações, implementada pelo Poder Executivo Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Destacamos as raízes do Sistema Tributário Brasileiro abstendo-se de se na análise da parte política e no regime da época. Qualquer tipo de mudança no sistema tributário do Brasil será um assunto complexo demais, pelos diferentes assuntos envolvidos.

A necessidade das mudanças que nunca se realizam, devido ao consenso, concluímos que embora evoluído para a época, o Sistema Tributário Brasileiro necessita de inúmeros ajustes e de grandes melhorias, não somente pontuais como desejam alguns setores do empresariado, ou melhor, para este setor, não há interesse algum em grandes mudanças, pois a arrecadação é enorme, principalmente quando se compara com o tipo de serviço prestado.

Também na análise de tributos, notamos como competência residual de guerra, os empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Convém enfatizar que os tributos têm adicionalmente outras funções que não somente são meramente arrecadatória.

Há impostos com marcantes características extras fiscais, como um exemplo dos impostos aduaneiros. Todavia, convém ressaltar a grande importância do ICMS para os Estados federados. O ICMS é o imposto de maior arrecadação no Brasil.

Destacamos também que a grande arrecadação em tributos incide sobre a circulação é injusta, porém necessária no Brasil, visto que um modelo com maior tributação sobre a renda poderia causar uma diminuição indesejada. Evitar a criação de tributos como exemplo a CPMF, que foi criada para suprir a União com a maior receita, ou seja, o uso indiscriminado das contribuições sociais é, atualmente, de grande importância para suprir os problemas de receita da União, que detém competência para criá-las. Infelizmente, o ideal acima exposto, ao que parece, não será totalmente cumprido com a aprovação da Reforma Tributária.

Diante das dificuldades e perigos da instituição de uma nova ordem e perigos da instituição de uma nova ordem de coisas, ainda vigora, em toda sua plenitude. Isso ocorre visto que os beneficiados pela ordem antiga lutarão com todas as forças para mantê-las e os que se beneficiarão não terão o mesmo comportamento incisivo, visto que não tem certeza de seus benefícios.

REFERÊNCIAS

Art. 153, §2º, inciso III da Constituição da República.

Art. 153, inciso VII da Constituição da República.

Art. 157/162 da Constituição da República.

Ata da 1.ª Reunião da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças do Senado Federal.

BRASIL, Constituição da República . Mercado Financeiro, Produtos e Serviços, 2 ed. São Paulo: Pioneira. 1999

BRASIL, Constituição da República. Código Tributário Nacional, legislação ordinária da União, Estados e Municípios.

BRASIL, Constituição Tributária, conforme José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional.

CAMPOS, Dejalma de. Os rumos da reforma tributária. Revista Tributária e de Finanças.

CAMPOS, Dejalma de. Os rumos da reforma tributária. Revista Tributária e de Finanças.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

COUTINHO, Luciano; FERRAZ, João Carlos. Estudo da competitividade da indústria brasileira. 3 ed. Campinas. Papyrus, 1995.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8 : A contabilidade e a tributação.

GONÇALVES Junior, Adir. Sistema Tributário Brasileiro - Análise atual e Perspectiva de aperfeiçoamentos por Adir Gonçalves Junior. Rio de Janeiro. Ibmecc Business School, Programa de LL.M, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 3 ed. Curitiba, Juruá, 2008.

ICHIRADA, Yoshiaki. Direito Tributário, 15 ed. São Paulo. Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

Mercado Financeiro, Produtos e Serviços, 2 Ed. São Paulo: Pioneira. 1999. (Ação Direta de Inconstitucionalidade 1276 / SP, Tribunal Pleno, DJ de 29/08/2002).

NETO, João Dias. Uma análise de sua evolução. Brasília: Tributação em Revista – outubro a dezembro, 1993.

NEVES, Márcio Calvet, Reforma Tributária: O que faltou, texto publicado no jornal “Gazeta Mercantil” de 19 de maio de 2003, p.2, caderno Legal & Jurisprudência.

REALE, Miguel. Filosofia do Direito. São Paulo. Saraiva. 2002.

REZENDE, Fernando. O Processo da Reforma Tributária. Janeiro 1996.

SILVA, José Afonso. Constituição Tributária. Curso de Direito Constitucional.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5. Ed. Rio de Janeiro: Renovar. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. A reforma tributária da emenda constitucional nº 42/2003. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org). Reforma tributária: emendas constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003, e nº 44 de 2004. Belo Horizonte: Fórum, 2004.