

## 2 Sistema Tributário

### 2.1 Um pouco de história

Não há na história da humanidade um marco referente ao início da cobrança de taxas e impostos. Os primeiros registros de tributação são de sociedades muito antigas, nas quais, após uma guerra, o povo perdedor tornava-se submisso à nação vitoriosa, tendo que lhe pagar impostos.

Como não havia a menor coerência na cobrança desses tributos, que na sua maioria eram impostos pela força e violência exercidas por um líder sobre seus súditos, a grande carga tributária tornava-se responsável por arruinar os povos mais fracos.

Diversos eventos históricos tiveram como fato gerador as questões tributárias. Dentre eles, a Revolução Francesa, a criação dos Estados Unidos da América e a Inconfidência Mineira. No primeiro, a burguesia emergente do século XVIII quis dar um basta na cobrança de impostos altíssimos por parte da perdulária realeza francesa. Já no segundo, colonos americanos não suportaram as altas taxas impostas pela Lei do Chá, aplicada pela Inglaterra. Foi o estopim para a independência daquele país (Pedroso, 2004). No Brasil, a Inconfidência Mineira, ocorrida também no século XVIII, tinha como principal objetivo libertar o país da “Derrama”, uma taxa em quilos de ouro, imposta pela metrópole (Portugal), independente do volume de ouro encontrado na região de Minas Gerais.

Em todo o mundo, o homem passara a se organizar em grupos para reivindicar seus direitos, questionando toda forma de submissão. Com uma sociedade mais evoluída, tornou-se imperativa a criação de regras claras e justas de tributação. Entretanto, somente no século XX, o juiz alemão Eno Becker redigiu o primeiro código de normas fiscais do qual se tem registro<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Primeiro código tributário do qual se tem notícia. Capturado em <http://intervox.nce.ufrj.br/~ballin/pf.doc> (15/03/07).

Por ocasião da Primeira Grande Guerra Mundial, iniciou-se uma transformação na estrutura da tributação em vários países. Antes, os impostos incidiam, em sua totalidade, sobre o patrimônio e, a partir daí, surgiram os primeiros tributos incidentes sobre o consumo: o *chiffre d'affaires*, na França, e o *Umsatzsteuer*, na Alemanha (Rosa, 2001)<sup>2</sup>.

Rosa (2001) lembra que o Brasil foi um dos países pioneiros na arte de tributar o consumo, quando criou, através da Lei Federal nº 4.625, de 31/12/1922, o “Imposto sobre Vendas Mercantis”. Este imposto tinha sua competência tributária atribuída aos Estados-Membros e incidia sobre o valor da venda de mercadorias, na proporção de 0,3% (\$3 por conto de Réis).

Segundo ele, a Constituição brasileira de 1934 estendeu a incidência do “Imposto sobre Vendas Mercantis” às operações de consignações mercantis. Estava criado então, o IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações, que entrou em vigor a partir de 1936.

Da mesma maneira que acontece com alguns tributos atuais, o IVC incidia sobre todas as operações comerciais, onerando o preço final dos produtos - sobretudo daqueles que tinham cadeia produtiva extensa antes de chegar ao consumidor final. Ou seja, com o IVC, surgia a retribuição ou tributação em cascata.

A tributação em cascata incentivou a verticalização das linhas de produção, pois as empresas julgavam que realizar todas as etapas do processo produtivo tornaria seus produtos mais competitivos. Com isso, a cobrança do IVC em cascata prejudicava principalmente as empresas menores, cuja estrutura não permitia assumir todas as etapas produtivas de seus bens. Como precisavam enviar seus insumos ou produtos semi-acabados para beneficiamento em outras plantas produtivas, essas organizações ficavam em desvantagem tributária e ofereciam ao mercado produtos com preços majorados, menos competitivos.

O IVC foi extinto em 1965, à época da Reforma Constitucional nº 18, porque não respeitava o princípio da neutralidade, pelo qual um tributo não deve ser significativo a ponto de estimular ou desestimular a produção de bens, influenciando expressivamente o mercado.

---

<sup>2</sup> ROSA, Dêneron Dias é ex-Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda de Goiás e consultor tributário da Tibúrcio, Peña & Associados S/C.

A Reforma Constitucional nº 18 validou também uma outra regra para a tributação sobre o consumo: o princípio da não-cumulatividade.

Segundo Nogueira (1969), apud Poloni (1989), “a técnica da não-cumulatividade tem por fim evitar a superposição de incidências sobre uma série de operações que visam completar um único ciclo econômico de produção. Esta superposição é evitada através do mecanismo de crédito e débito de imposto pago e a pagar quando feito generalizadamente”<sup>3</sup>.

Ou seja, pelo princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo devido é igual à diferença entre o imposto incidente sobre a saída da mercadoria e o imposto cobrado nas operações anteriores, relativas à circulação dessa mesma mercadoria e das matérias-primas utilizadas na sua confecção.

Pela Reforma Constitucional nº 18, foi criado então o ICM – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - que, por estar em conformidade com o princípio da não-cumulatividade, substituiu o IVC.

De acordo com Rosa (2001), a concepção do ICM foi a mesma da “Taxe sur la valeur ajoutée”, tributo sobre o valor adicionado, que respeitava o princípio da não-cumulatividade, e fora criado na França em 1954, depois de duas décadas de estudos, com o objetivo de aperfeiçoar a tributação sobre o consumo daquele país.

## **2.2 O Sistema Tributário brasileiro**

Sistema Tributário Nacional, conforme disposto no art. 2º do CTN (Código Tributário Nacional), deve ser entendido como o conjunto de instituições dotadas de poder conferido pelo direito tributário, de regras tributárias de caráter constitutivo ou interpretativo da legislação e, mesmo, de práticas tributárias aceitas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, desde que, no seu relacionamento, possam produzir efeitos na vida econômica das pessoas com conseqüências de ordem tributária (Pires, 1993).

Inicialmente, conforme Nicolay (2003), o Sistema Tributário Nacional baseava-se no art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 1967. Naquele mesmo ano, adquiriu status de Lei Complementar através da nova Carta Magna, passando a ser

o instrumento legal a ditar as normas gerais de direito tributário e a estabelecer os limites da competência tributária e do poder de tributar entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Na Constituição de 1981, seu texto deu origem ao art. 146.

Os princípios gerais estão dispostos no art. 145 da Constituição Federal (CF) e definem os tipos de tributos e a competência de cada um deles, ou seja, quem os cria, administra e, conseqüentemente, se beneficia deles, entre União, Estados e Municípios, visto que o Brasil é um país federalista. Segundo Croisat (1995), o Federalismo é uma forma de governo em que o poder político é distribuído e exercido sobre um determinado território, segundo um método de repartição, havendo necessidade de preservar, entre outros aspectos, as tradições políticas dos Estados-Membros, necessitando, para isso, de um instrumento que garanta a autonomia local.

No art. 145 da CF, é definido ainda que, no caso dos impostos, à medida do possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isso quer dizer que pessoas físicas ou jurídicas são tributadas percentualmente, ou seja, através de alíquotas definidas de acordo com a sua capacidade financeira, o que garante que o tributo não seja abusivo.

Quanto à competência tributária, a CF vigente confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a função de determinar a incidência dos tributos, sua base de cálculo e alíquota, assim como instituir taxas e contribuições de melhorias.

Apesar da autonomia das diversas esferas do governo para criar tributos, taxas e impostos, a lei prevê algumas limitações ao poder de tributar, o que previne a arbitrariedade e o exercício abusivo da tributação.

As limitações ao poder de tributar são impostas pelos princípios tributários e pelas imunidades, que são as garantias constitucionais do contribuinte, com o fim de proteger valores básicos do indivíduo, como a segurança e a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a liberdade e o patrimônio, a federação, a igualdade ente os Estados e Municípios etc. (Pires, 1993).

---

3 POLONI, Antonio Sebastião. ICMS: Lei Complementar 87/96. Disponível em [www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=1359](http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=1359). Acesso em 11/09/2007.

Por exemplo, de acordo com o artigo 151, da CF, é vedado à União o direito de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional – salvo quando da concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Também não é permitido instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, que altera o texto da CF em diversos artigos sobre tributação, prevê a criação de regimes especiais de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Nos países desenvolvidos, com sistemas tributários modernos, a carga tributária aplicada sobre a renda, a produção e a circulação de mercadorias e serviços é distribuída quase que igualmente, sendo a tributação sobre a renda sutilmente maior que a tributação sobre mercadorias e serviços. No Brasil acontece o contrário: a tributação sobre comércio e serviços equivale à cerca de 24% de toda a arrecadação.

Com relação à tributação de mercadorias e serviços, o ICMS é o imposto mais expressivo, representando mais de 20% das arrecadações brasileiras. Sobre ele também estão os principais incentivos concedidos pelos estados brasileiros às empresas, como forma de captar investimentos para si.

### **2.2.1 Espécies de tributos**

Segundo o CTN, tributo é 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 (art. 3º, do CTN).

Todo tributo possui um fato gerador, o que, segundo Pires (2003), é descrito no CTN como a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do tributo. Yoshizaki (2002), apud Silva (2007), cita como exemplos de fato gerador: a posse de um caminhão, que é fato gerador de IPVA (Imposto sobre propriedade de veículos automotivos) e a venda de um televisor pelo seu fabricante a uma loja de departamentos, o que é fato gerador de IPI (Imposto sobre produtos industrializados) e ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços).

No CTN, os tributos são classificados em: taxa, contribuição de melhoria e Imposto, que podem incidir sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e circulação de bens e serviços. Na CF também são considerados tributos os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais ou parafiscais, onde se enquadram as contribuições extraordinárias, criadas em função de guerras, como pode ser visto na Figura 1. (Pohlmann e Iudícibus, 2006)

TRIBUTOS	
<b>Taxas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De poder de polícia.</li> <li>- De serviços públicos específicos e divisíveis.</li> <li>- De uso de vias conservadas pelo poder público.</li> </ul>
<b>Contribuições de melhoria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Decorrentes de obras públicas.</li> </ul>
<b>Contribuições especiais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sociais.</li> <li>- De intervenção no domínio econômico.</li> <li>- De interesse das categorias profissionais ou econômicas.</li> </ul>
<b>Empréstimos compulsórios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Extraordinários de calamidade ou guerra.</li> <li>- De investimentos.</li> </ul>
<b>Impostos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nominados: aqueles previstos expressamente na Constituição Federal.</li> <li>- Residuais: possibilidade que a União tem de instituir outro imposto além dos previstos, desde que seja por lei complementar e não tenha base de cálculo nem fato gerador idêntico ao de outro imposto. Atualmente, nenhum imposto é cobrado com base nesse permissivo.</li> <li>- Extraordinários de guerra.</li> </ul>

Figura 1 Espécies tributárias no Brasil (Fonte: Pohlmann e Iudícibus, 2006)

Quanto às taxas, Pires (1993) afirma que é o tributo cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou colocados à sua disposição<sup>4</sup>.

Por poder de polícia entende-se a obrigação do Estado de assegurar o bem comum aos seus contribuintes, por meio da limitação de direitos, interesses e liberdades. O autor cita como exemplo do poder de polícia, a polícia sanitária e a polícia de pesos e medidas.

---

<sup>4</sup> Segundo Pires (1993) considera-se “específico” o serviço público que pode ser destacado em partes autônomas para a sua prestação, e “divisível” aquele passível de ser utilizado individualmente por cada contribuinte.

Com relação aos serviços públicos, Pires (1993) lembra que o contribuinte é tributado mesmo que tais serviços sejam apenas colocados à sua disposição, ao invés de efetivamente prestados. Com isso, mesmo que o beneficiário dispense qualquer prestação de serviço taxada, ele obrigatoriamente pagará por ela. Por exemplo, alguém que nunca tenha utilizado os serviços do Corpo de Bombeiros não está isento de pagar a Taxa de Incêndio.

Pohlmann e Iudícibus (2006) definem Contribuições de Melhoria como tributos decorrentes de obras públicas. Pires (1993) explica que a contribuição de melhoria difere da taxa porque esta tem caráter remuneratório de um custo, enquanto a primeira apresenta caráter indenizatório de uma despesa. Isso significa que a contribuição de melhoria, como o próprio nome já diz, indeniza o governo por alguma obra de melhoria realizada. Já a taxa remunera os cofres públicos pela disponibilização de determinados serviços.

As Contribuições Especiais podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Tavares (2005) afirma que a solidariedade é o vetor axiológico das contribuições. Sendo assim, as contribuições sociais patrocina as ações do Estado voltadas para a Previdência Social; as contribuições de intervenção no domínio econômico promovem o desenvolvimento econômico; e as contribuições de interesse de categorias econômicas viabilizam a organização e estruturação das categorias profissionais e econômicas.

Inicialmente, estas contribuições ficavam fora do controle a que estavam submetidos os demais tributos, pois se tratavam de exigências previstas em normas infralegais (sem obediência a um regime estrito), não integravam o orçamento público e não eram incluídas no controle do Tribunal de Contas da União (Tavares, 2005). Atualmente, ainda conforme Tavares (2005), como com relação aos demais tributos, o controle é feito quanto à instituição das contribuições (pressupostos materiais e formais qualificados constitucionalmente), bem como na destinação dessas receitas tributárias.

De acordo com o artigo 148 da CF, a União pode instituir, através de Lei Complementar, os empréstimos compulsórios, que são um meio de obter recursos para custear despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou ainda para viabilizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Os Impostos são um tipo de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

O imposto pode ser direto ou indireto, recaindo sobre o “contribuinte de direito” ou “contribuinte de fato”. Entende-se por contribuinte de direito aquele que tem a obrigação de calcular e recolher o imposto. Já o contribuinte de fato é aquele sobre o qual recai o ônus efetivo do tributo, como, por exemplo, o consumidor final, no caso da aquisição de bens. Sendo assim, são exemplos de impostos diretos o IRPF (Imposto de renda pessoa física) e o IPTU (Imposto predial e territorial urbano). Já o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e o IPI (Imposto sobre produtos industrializados) são exemplos de impostos indiretos (Pires, 1993).

Visto que a maioria dos incentivos fiscais recai sobre os impostos, esse tipo de tributo torna-se de suma importância para o desenvolvimento do presente trabalho e por isso é abordado aqui de forma mais detalhada.

Com relação ao repasse de verbas, em linhas gerais o art. 159 da CF define que a União deve entregar aos Estados Federados:

- a) Quarenta e oito por cento (48%) do montante arrecadado com impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, distribuídos entre o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (21.5%) e o Fundo de Participação dos Municípios (22,5%). Também deve haver repasse (3%) aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (deste montante, segundo o texto, é assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região) e ao Fundo de Participação dos Municípios (1%, entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano);
- b) Dez por cento (10%) da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações desses mesmos produtos;
- c) Vinte e nove por cento (29%) do montante arrecadado com as contribuições de intervenção no domínio econômico para os Estados

e o Distrito Federal. E que os estados devem repassar uma parte aos seus municípios (25%);

- d) Com relação ao Ouro, se definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, a União deve repassar toda a arrecadação de impostos aos estados e municípios onde se encontram as jazidas, sendo trinta por cento (30%) aos estados e setenta por cento (70%) aos municípios (Art. 153, da CF).

Aos estados e ao Distrito Federal, segundo o artigo 157 da CF, cabe o seguinte:

- a) Todo o montante arrecadado através do imposto da União sobre renda e proventos, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos estados e/ou Distrito Federal, suas autarquias e suas fundações;
- b) Vinte por cento (20%) da arrecadação com impostos extraordinários, instituídos pela União.

O Artigo 158 da CF prevê como direito dos municípios as seguintes parcelas da arrecadação de tributos:

- a) Todo o montante arrecadado através do imposto da União sobre renda e proventos, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos municípios, suas autarquias e suas fundações;
- b) Cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto da União sobre propriedades rurais situadas nos municípios;
- c) Cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;
- d) Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS do Estado (operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Na Figura 2, os tipos de impostos, suas respectivas definições e a competência de cada um.

Impostos sobre o comércio exterior	Sigla	Imposto sobre	Compet.
	II	Importação	União
	IE	Exportação	União

Impostos sobre o patrimônio e a renda	Sigla	Imposto sobre	Compet.
	ITR	Propriedade territorial rural	União
	IPTU	Propriedade predial e territorial urbana	Munic.
	ITBI	Transmissão <i>inter vivos</i> de bens imóveis e de direitos a eles relativos	Munic.
	IR	Renda e proventos de qualquer natureza	União
	IPVA	Propriedade de veículos auto-motores	Est./DF
	IGF	Grandes fortunas	União
	ITD	Transmissão <i>causa mortis</i> e doação	Est./DF
	-	Adicional sobre o imposto de renda	Est./DF

Impostos sobre a produção e circulação	Sigla	Imposto sobre	Compet.
	IPI	Produtos industrializados	União
	ICMS	Operações relativas a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação	Est./DF
	IOF	Operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários	União
	IVVC	Vendas a varejo de combustíveis	Munic.
	ISS	Serviços de qualquer natureza	Munic.

Impostos extraordinários	Sigla	Imposto sobre	Compet.
	-	Lançados por motivos de guerra	União

Figura 2 Classificação dos Impostos (Fonte: adaptado de PIRES, 1993)

## 2.2.2 Alguns princípios aplicáveis aos tributos

- i. Capacidade contributiva: segundo a CF (art. 145), “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Ou seja, cada um deve contribuir para a manutenção do Estado, conforme suas possibilidades. Segundo PIRES (1993), a capacidade econômica é uma qualidade pré-jurídica do indivíduo que o capacita a dispor de parte do seu patrimônio em favor das necessidades coletivas. Da

capacidade econômica, deduzindo-se as despesas necessárias à sua manutenção - incluem-se aqui as despesas com habitação, saúde, previdência e assistência - calcula-se a capacidade contributiva do indivíduo.

- ii. Legalidade: com base no artigo 150 da CF, nenhum tributo pode ser criado ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Entretanto, contrariando a regra, é possível que um tributo seja criado por medida provisória ou que tenha suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, devido ao seu forte conteúdo econômico. É o caso dos impostos de importação, de exportação e sobre produtos industrializados e o IOF, todos de competência da União.
- iii. Isonomia tributária: segundo este princípio, não é permitido ao governo fazer distinção entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, quando fatos idênticos ocorrem, o tratamento tributário dispensado também deve ser idêntico (PIRES, 1993).
- iv. Não limitação ao tráfego: apesar dos tributos serem interestaduais e intermunicipais, é assegurada ao contribuinte liberdade de trânsito e circulação econômica por todo o território nacional.

### **2.3 O cenário atual**

Segundo Amaral et al (2008), em estudo realizado para o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)<sup>5</sup>, a carga tributária chegou a 36,08% do PIB em 2007. Isso significa que o crescimento foi de 1,02 ponto percentual em relação ao ano anterior, quando os tributos representaram 35,06% do PIB. O IBPT ressalta que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mudou a metodologia de cálculo do PIB, apresentando novos valores (retroativos a 1996) em 28/03/2007, e que, pelo antigo método, a carga tributária em 2007 chegaria a 39,92%, contra os 38,93% de 2006. A evolução da carga tributária brasileira, segundo as duas metodologias de cálculo usadas pelo IBGE, pode ser vista na Figura 3.

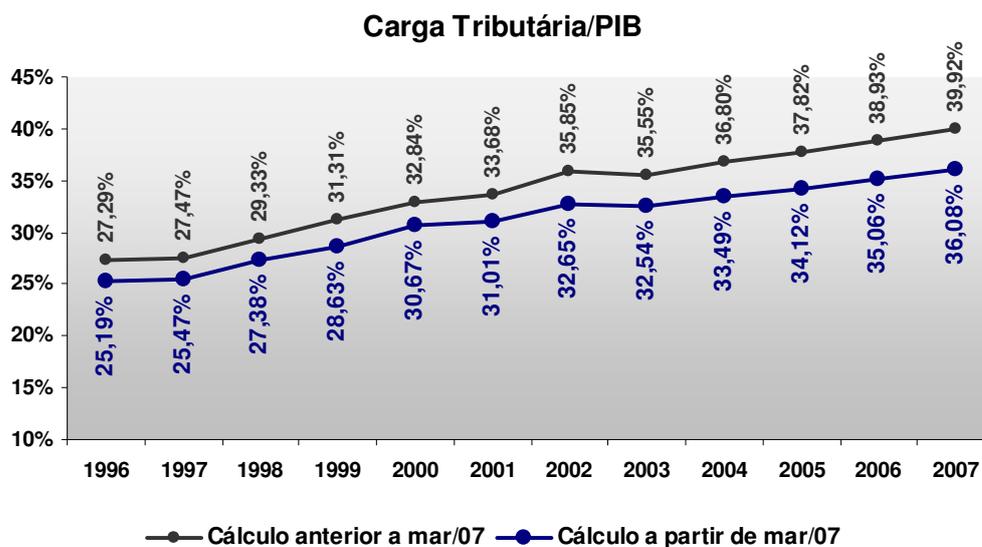


Figura 3 Evolução da carga tributária no Brasil, pelos dois métodos de cálculo do PIB aplicados pelo IBGE (Fonte: Amaral et al, 2008)

Ainda conforme Amaral et al (2008), cada brasileiro pagou, em média, R\$ 4.943,15 de tributos em 2007, contra os R\$ 4.379,39 desembolsados em 2006, o que representa um aumento de R\$ 563,76 por habitante.

Com relação à repartição das receitas tributárias entre as esferas Federal, Estadual e Municipal, em média mais de 70% do montante arrecadado vai para os cofres da União, enquanto cerca de 26% é receita dos Estados e apenas 4% ficam em poder dos Municípios, conclui o estudo do IBPT.

Comparando-se os dois anos, em 2007, a União arrecadou 0,73% a mais que em 2006. Já os Estados e Municípios, tiveram diminuição das receitas tributárias em 0,63% e 0,10%, respectivamente. A Figura 4 demonstra a participação de cada esfera no recolhimento médio, entre os anos de 2006 e 2007.

---

5 IBPT: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - Entidade criada em 11/12/92, cujo objetivo é, entre outros, a divulgação científica do Planejamento Tributário e a análise dos dados oficiais sobre os tributos cobrados no Brasil.

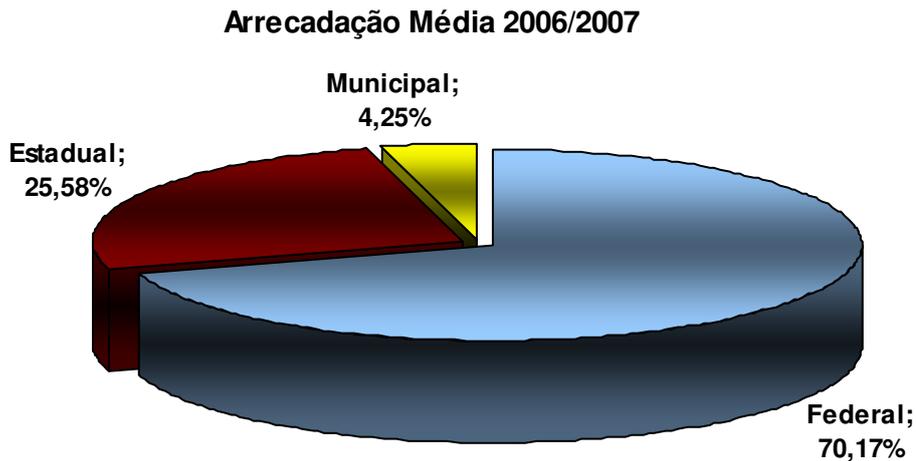


Figura 4 Arrecadação de tributos por esfera do governo

Quanto aos tributos que mais renderam dinheiro aos cofres públicos nos anos de 2006 e 2007, estão o ICMS (20,64%), o IR (17,08%), o INSS (16,45%) e a Cofins - Contribuição para a Seguridade Social (11,28%). Juntos, esses tributos são responsáveis por mais de 60% da arrecadação média entre os dois anos, como demonstra a Figura 5.

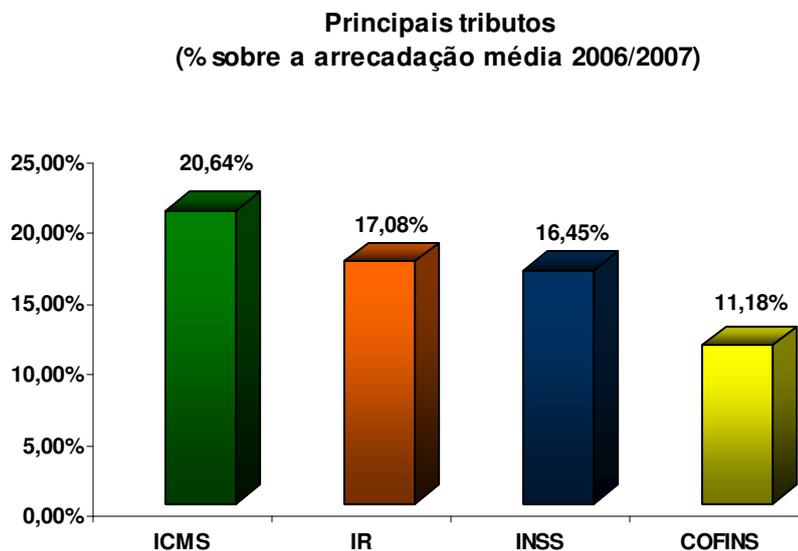


Figura 5 Maiores fontes de arrecadação tributária: média 2006/2007 (Fonte: SRF, 2008)

Segundo Amaral e Olenike (2003), apud Silva (2007), as indústrias estão sobrecarregadas de tributação, em função do ICMS, Cofins, IPI e PIS, que

incidem sobre suas atividades, e pelos impostos incidentes sobre a mão-de-obra, INSS e o FGTS, uma vez que o setor é responsável por empregar cerca de 25% da mão-de-obra formal do país. Com isso, os tributos chegam a representar 47,58% dos custos e despesas de uma organização.

Em reportagem da revista *Época*<sup>6</sup>, Catão (2008)<sup>7</sup> comenta que o Brasil é campeão em altas alíquotas incidentes sobre o consumo, o que acaba com a competitividade das empresas e compromete drasticamente a renda do cidadão.

Amaral (2008)<sup>8</sup> observa que o excesso de tributação retira poder de compra dos salários ao mesmo tempo em que aumenta o preço final das mercadorias e serviços, retraindo o consumo, afastando investimentos produtivos e dificultando a geração de empregos formais.

Em contra-partida, cabe lembrar que a dívida interna brasileira, embora apresente hoje uma tendência decrescente com relação ao PIB, alcança valores de R\$ 1.200 bilhões. Supondo, a grosso modo, que, seu custo anual seja igual à taxa Selic<sup>9</sup>, hoje em 12,5%, conclui-se que o simples pagamento dos juros da dívida exige o desembolso de cerca de R\$ 150 bilhões. Portanto, a arrecadação de tributos federais deve oferecer um excedente desse montante para, pelo menos, manter constante o estoque da dívida pública.

Nóbrega (2006), que define o sistema tributário brasileiro como “complexo, impreciso e instável” – o que, na opinião dele, gera insegurança para o contribuinte e atrai menos investimentos produtivos – ratifica que só haverá desenvolvimento nacional de fato, se houver crescimento econômico, através de “empresas fortes e com elevada capacidade competitiva”<sup>10</sup>.

Para que isso aconteça, Nóbrega (2006) conclui que as empresas necessitam de regras tributárias claras, além do equilíbrio entre os concorrentes nacionais e

---

6 “Um tributo à reforma” – Suplemento especial da Revista *Época*, Ed. 522 (19/05/2008).

7 CATÃO, Marcos é professor de direito tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

8, AMARAL, Gilberto Luiz do é advogado tributarista, contador, auditor, professor de pós-graduação da PUC-PR, presidente do IBPT e da Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte (ABDC).

9 A taxa Selic é a taxa de financiamento no mercado interbancário para operações de um dia (overnight), que possuem lastro em títulos públicos federais, títulos estes que são listados e negociados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic). A taxa Selic reflete o custo do dinheiro para empréstimos bancários, com base na remuneração dos títulos públicos. (Fonte: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Taxa\\_SELIC](http://pt.wikipedia.org/wiki/Taxa_SELIC)) – Acesso em 19/07/2008.

10 NÓBREGA, João Luiz é advogado tributarista, administrador, professor de Direito Tributário e presidente da Nóbrega Direito Empresarial ([www.nobregaempresarial.com.br](http://www.nobregaempresarial.com.br)).

internacionais. Segundo ele, só assim as organizações terão condições de “*gerirem seus negócios e satisfazerem seus clientes*”.

## 2.4

### A tão falada (e esperada) Reforma Tributária

“Negociar uma reforma tributária numa república federativa e com tantos vícios e erros na estrutura de impostos é tarefa bem menos trivial do que está sendo apresentado pelo governo” (Leitão, 2008).

Em média, as autoridades emitiram uma nova norma a cada sete horas nos últimos trinta anos, comenta Souza (2008)<sup>11</sup>, em reportagem da Revista Época<sup>12</sup>. Isso significa que, até a publicação desse texto, muitas mudanças podem acontecer na legislação tributária brasileira. E a maior das mudanças seria a tão esperada, e necessária, Reforma Tributária.

Na opinião de Nazário (2002), a Reforma Tributária ideal seria como um ponto de equilíbrio que tornaria a máquina administrativa mais eficiente sem perder a capacidade de arrecadação. Para Nazário, uma das melhores conseqüências da Reforma seria o fim da guerra fiscal entre os Federados, através de uma harmonização dos tributos estaduais.

Para Ribeiro e Nakayama (2004), a reforma tributária deve atender a três requisitos importantes, o tratamento do produto nacional em igualdade competitiva com o produto estrangeiro, a redução da carga tributária, e a simplificação do sistema de tributação atual.

Costuma-se dizer que o maior desafio da Reforma Tributária é garantir bons serviços à sociedade sem comprometer a atividade econômica do país, como acontece em economias desenvolvidas, onde os altos índices de tributos são justificados por serviços de educação e saúde de ótima qualidade.

Entretanto, no caso do Brasil, há de se considerar o montante de despesas do governo. Por exemplo, a Constituição de 1988 formalizou que funcionários públicos fossem remunerados de modo vitalício por seus últimos salários, gerando um formidável passivo para os cofres públicos, sem contrapartida adequada da parte dos beneficiados. Como muitos se aposentam precocemente, outros

---

<sup>11</sup> SOUZA, Igor Nascimento de é advogado do escritório Souza, Schneider e Pugliese.

<sup>12</sup> “Um tributo à reforma” – Suplemento especial da Revista Época, Ed. 522 (19/05/2008).

repassam benefícios aos seus descendentes, e todos têm longevidade progressivamente ampliada, conclui-se pela não sustentabilidade do modelo.

Na prática, o governo não pretende diminuir a carga tributária, analisa Catão (2008). Em reportagem da Revista *Época*<sup>13</sup>, ele afirma que a proposta do governo apenas sugere uma simplificação na forma de tributar – o que, na opinião do próprio Catão (2008), não é garantido. Segundo ele, há risco da discussão se estender por muito tempo, sendo confusa e com grande chance de gerar um sistema tributário ainda mais complexo.

O imposto que mais sofreria alterações na Reforma Tributária proposta pelo governo brasileiro, seria o ICMS. Por ser um tributo estadual, o ICMS é regido por 27 legislações diferentes e conta com mais de 40 alíquotas, sendo elas divididas em internas e externas na maioria dos estados da federação.

A proposta do governo seria criar uma legislação única para o ICMS, com cinco alíquotas diferentes, definidas pelo Senado, que também definiria que alíquota aplicar a este ou àquele produto. Caberia aos Estados tratar somente as exceções, que seriam validadas (ou não) pelo Senado.

Para completar, pela nova regra, o ICMS deixaria de ser arrecadado no Estado de origem da mercadoria para ser embolsado pelo Estado de destino - segundo Souza (2008), esse seria o motivo pelo qual a Reforma Tributária não foi aprovada até agora (a atual Reforma Tributária encontra-se em discussão desde 1999).

E quando for aprovada, a Reforma não mudará a situação do ICMS em curto prazo, pois os acordos firmados entre empresas e Estados não deixariam de existir sem a definição de um cronograma e de regras de transição.

Além do ICMS, a Reforma propõe alterações também no PIS, na Cofins, no salário-educação e na Cide (essa última, incidente sobre os combustíveis). Esses quatro tributos seriam substituídos por um único imposto: o IVA-F (Imposto sobre Valor Agregado – Federal), cuja forma de cobrança seria semelhante a do novo ICMS.

Quanto à redução de alíquotas, o governo brasileiro propõe que seja aplicada somente a tributos menos importantes, ou seja, àqueles que lhe geram as menores arrecadações.

---

<sup>13</sup> “Um tributo à reforma” – Suplemento especial da Revista *Época*, Ed. 522 (19/05/2008).

Comparado a outros países, o Brasil está demorando muito a aprovar a sua Reforma Tributária. O Banco Mundial<sup>14</sup>, em parceria com a Consultoria *Price Waterhouse Coopers*, analisou o sistema tributário de 178 países, com base nos anos de 2006 e 2007. De acordo com o estudo, trinta e um países fizeram reforma tributária nesse período. Vinte e sete deles reduziram alíquotas. Alguns revisaram a legislação tributária, outros reduziram o número de tributos, consolidando alguns deles; alguns países ainda implantaram o pagamento on-line e reduziram a frequência de pagamento.

Considerando o triênio 2005-2007, foram realizadas cerca de noventa reformas, em mais de sessenta e cinco países. Todas apontam para os itens de maior importância em uma Reforma Tributária:

- Adoção de pagamentos on-line;
- Unificação de tributos;
- Simplificação da gestão tributária;
- Redução de alíquotas.

Segundo o suplemento especial da Revista *Época* sobre Tributação (2008)<sup>15</sup>, países que reduziram suas alíquotas - como a República Tcheca, que, ao adotar essa medida, aumentou a arrecadação em 2% - levaram em consideração três importantes aspectos:

- i. Parte dos serviços que, teoricamente, deveriam ser oferecidos pelo governo são realizados com maior qualidade pela iniciativa privada. Logo, se o governo presta menos serviços à sociedade, é natural que arrecade menos tributos;
- ii. A redução dos tributos desperta o interesse por novos empreendimentos, atraindo novas empresas e aumentando o número de contribuintes;
- iii. As empresas vendem mais, ficam mais ricas e contribuem mais com o governo (ainda que o percentual de tributos sobre o faturamento seja menor).

---

14 “Paying Taxes 2008”, pesquisa realizada pelo Banco Mundial (The World Bank) e pela consultoria Price Waterhouse Coopers. O Banco Mundial é um organismo internacional que financia projetos de desenvolvimento no mundo inteiro.

15 “Um tributo à reforma” – Suplemento especial da Revista *Época*, Ed. 522 (19/05/2008).

A pesquisa do Banco Mundial e da Price Waterhouse Coopers constatou que é no Brasil que as empresas gastam mais tempo cuidando de impostos: são 2.600 horas por ano, enquanto na Ucrânia são usadas 2.085 horas e em Camarões, 1.400 horas. Países como Emirados Árabes e Singapura gastam menos de 50 horas por ano para cuidar de seus tributos.

Isso demonstra o quanto o Sistema Tributário atual torna o Brasil menos competitivo, comprometendo seu crescimento econômico, incentivando a informalidade e fazendo com que as empresas desviem parte de seu capital intelectual para a interpretação e o tratamento dos tributos, investindo menos em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos.

Leitão (2008) reconhece, como a maioria dos estudiosos, que a Reforma Tributária brasileira ainda está muito longe de acontecer, principalmente porque mexe com os interesses mais agudos das unidades da federação, criando um debate repleto de impasses paralisantes em torno da mudança.

## 2.5

### **O ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**

O ICMS é um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviço de transporte e comunicação. É de suma importância para que os estados consigam arcar com os seus compromissos financeiros, por gerar significativa receita para os cofres estaduais. O ICMS é ainda utilizado pelos estados como instrumento de captação de recursos para o desenvolvimento econômico, através da concessão de incentivos fiscais, que atraem investimentos para as regiões que se deseja promover.

Cada estado da federação possui sua própria legislação e suas próprias alíquotas de ICMS, que geralmente são diferentes para as operações interestaduais e as realizadas dentro do mesmo estado (operações intermunicipais). Com isso, há atualmente mais de quarenta alíquotas de ICMS vigentes em todo o território nacional, como mostra a Figura 6.

A incidência do ICMS também varia em função da essencialidade da mercadoria (ou do serviço), isto é, quanto mais necessária e útil ela for, menor será a alíquota de ICMS incidente. Por exemplo, o ICMS aplicável ao arroz e ao feijão é menor que a parcela cobrada sobre os cigarros e as bebidas alcoólicas.

		DESTINO																											
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
ORIGEM	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
	TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Figura 6 Alíquotas de ICMS - Origem x Destino

O ICMS é um imposto não-cumulativo, ou seja, a cada operação, deve-se abater o montante pago nas operações anteriores, mesmo que realizadas em diferentes estados da federação. Ou seja, cada parte envolvida deve ter um crédito de ICMS no valor de todo o imposto já pago nas operações anteriores, fazendo assim uma compensação entre os créditos e débitos de ICMS, incidente sobre cada etapa do processo produtivo.

Outra característica do ICMS diz respeito à sua forma de cálculo, que é feito “por dentro”, isto é, o ICMS integra sua própria base de cálculo. Harada (2007) explica que “na tributação por dentro, o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria ou do serviço”<sup>16</sup>. Isso significa que a alíquota é aplicada sobre o preço da mercadoria ou do serviço, já onerado pelo valor dos impostos, ou seja, acontece a bitributação, ou tributação em cascata, onde o imposto incide sobre si próprio. O autor diz que uma alíquota nominal de 18%, pela tributação por dentro, equivale a uma alíquota real de 21,38% e uma alíquota nominal de 25%, na verdade, onera o preço da mercadoria ou do serviço em 33,35%.

<sup>16</sup> HARADA, Kiyoshi é mestre em Direito e professor de Direito Administrativo, Tributário e Financeiro; diretor da Escola Paulista de Advocacia e Ex Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

Harada (2007) lembra ainda da tributação em cascata, onde outros tributos somam-se ao ICMS, causando um efeito circular de incidências e tornando o valor final dos produtos e serviços muitas vezes insuportável. Como exemplo, ele cita o cálculo do PIS/Cofins sobre as importações, que também é feito por dentro, e incide sobre o valor de importação já acrescido do ICMS (este por sua vez, incide sobre si próprio). A Figura 7 compara os valores desses impostos, calculados de maneira direta e por dentro. Além de onerar substancialmente o valor final da nota fiscal, o cálculo por dentro não é simples de ser interpretado e é passível de erro e sonegação.

Por se tratar de um exemplo simplificado, não foi considerada aqui a incidência do ICMS sobre outros impostos federais, como o Imposto sobre importação e sobre as despesas aduaneiras e de frete.

<b>Nota fiscal de importação</b>	<b>\$100,00</b>
Alíquota ICMS	18,00%
Alíquota PIS/Cofins	9,25%
<b>Tributação direta</b>	
<b>ICMS</b>	<b>\$18,00</b>
<b>PIS/Cofins</b>	<b>\$9,25</b>
<b>Valor final Nota Fiscal</b>	<b>\$127,25</b>
<b>Tributos</b>	<b>27,25%</b>
<b>Tributação em cascata</b>	
ICMS incide sobre Nota Fiscal	\$18,00
ICMS incide sobre ICMS	\$3,24
ICMS incide sobre Pis/Cofins	\$1,67
<b>ICMS TOTAL</b>	<b>\$22,91</b>
Pis/Cofins incide sobre Nota Fiscal	\$9,25
Pis/Cofins incide sobre ICMS	\$4,12
Pis/Cofins incide sobre Pis/Cofins	\$1,24
<b>PIS/Cofins TOTAL</b>	<b>\$14,61</b>
<b>Valor final Nota Fiscal</b>	<b>\$137,51</b>
<b>Tributos</b>	<b>37,51%</b>

Figura 7 Exemplo de Tributação em cascata (Fonte: adaptado de Harada, 2007)

São considerados fato gerador do ICMS as mercadorias industrializadas e os serviços, que circulam dentro do mesmo estado, desde que não sejam tributados

pelo ISS (Imposto sobre serviço - municipal), assim como as mercadorias e os serviços provenientes de outros estados da federação e importados do exterior. No caso de mercadorias e serviços nacionais, o ICMS é pago pelo elo da cadeia responsável pelo fornecimento. Nas importações, o contribuinte do ICMS é o próprio importador. E o imposto é recolhido em favor do receptor da mercadoria ou do serviço, ou seja, o cliente. Em suma, nas transações nacionais, o fato gerador do ICMS ocorre sempre na origem.

O ICMS cobrado nas operações de transferência de mercadorias entre unidades da mesma empresa incide sobre o preço de custos das mercadorias, enquanto que nas operações de vendas o ICMS é calculado com base no preço de venda dos produtos (Yoshizaki, 2002).

Segundo Nazário (2002), no ano de 2000 o governo brasileiro arrecadou mais de R\$ 80 bilhões com o ICMS. Já em 2007 o ICMS gerou receita de R\$ 187 bilhões aos cofres brasileiros, cerca de 7,3% do PIB<sup>17</sup> e 234% a mais que no ano de 2000. Na Figura 8 pode-se acompanhar a evolução da arrecadação de ICMS no período de 2001 a 2007.

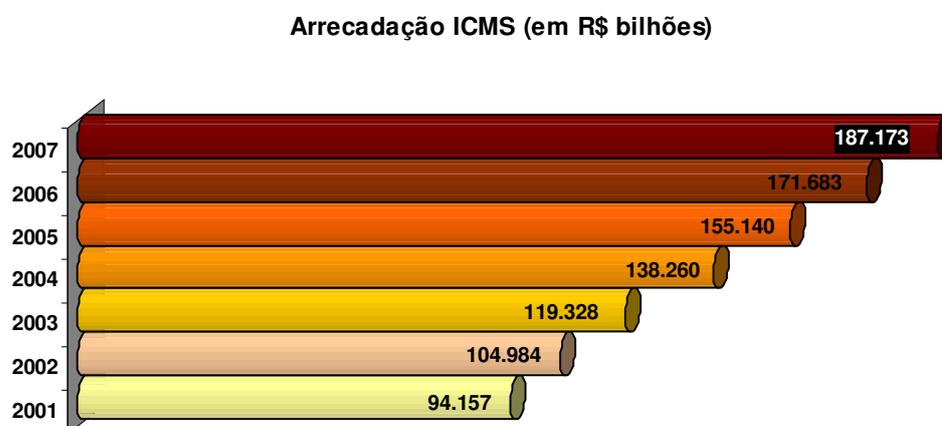


Figura 8 Evolução da arrecadação de ICMS (Fonte: Banco Central)

O ICMS é objeto de diversos incentivos fiscais, pelos quais os governos estaduais tentam atrair empresas para sua região, a fim de aumentar suas receitas e promover o crescimento socioeconômico.

<sup>17</sup> Fonte: Boletim do Banco Central – Abril/2008. Disponível em [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br) (Acesso em 26/05/08).

Dentre os incentivos relacionados ao ICMS estão a redução da base de cálculo, a postergação do pagamento e a devolução total ou parcial do tributo, todos eles concedidos através de convênios celebrados entre os estados da federação, através do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

Morsh (2006) lembra que a CF de 1988 tem por objetivo mitigar o desequilíbrio entre as regiões do país e para isso incentiva a distribuição privilegiada de recursos às regiões menos desenvolvidas. Por este princípio, estados mais desenvolvidos, como São Paulo, por exemplo, devem receber menos recursos que Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Na prática, muitos afirmam que os incentivos não têm ajudado a minimizar as diferenças socioeconômicas entre os estados brasileiros. Em 2007, por exemplo, mais de 50% do ICMS arrecadado alimentou os cofres da região Sudeste. Em segundo lugar ficou a região Sul, responsável por 15,5% de todo o imposto arrecadado, conforme indicadores da Secretaria da Fazenda<sup>18</sup>. Não por acaso, essas duas regiões são as mais ricas e desenvolvidas do Brasil. A Figura 9 mostra a arrecadação de ICMS por região, no ano de 2007.

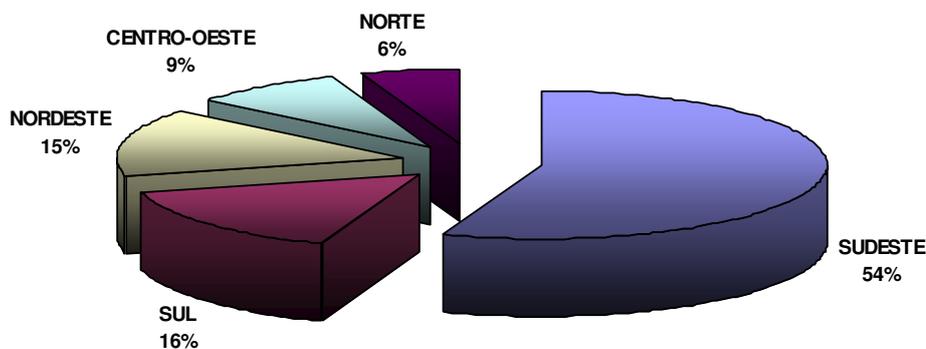


Figura 9 Arrecadação de ICMS por região do Brasil em 2007 (Fonte: Cotepe, 2008)

<sup>18</sup> Boletim da COTEPE - Comissão Técnica Permanente do ICMS (Ministério da Fazenda). Disponível em [www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/](http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/) (Acesso em 01/07/2008).

### 2.5.1 Alguns princípios aplicáveis ao ICMS

O ICMS é o imposto que gera maior receita para o Brasil, seguido do Imposto de Renda e da Contribuição para a Previdência Social. Por isso, vale destacar aqui alguns princípios aplicáveis a ele:

- i. Não-cumulatividade: para o cálculo do ICMS deve haver compensação dos impostos devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores (Pires, 1993). Assim, o montante do imposto a ser recolhido pelo contribuinte deve ser calculado conforme o exemplo da Figura 10.
- ii. Seletividade: determina que o imposto seja definido em função da essencialidade do produto, da mercadoria ou do serviço. Dessa forma, quanto maior a essencialidade do item, menor deve ser a alíquota de ICMS aplicada sobre ele (Pires, 1993).

Empresa 1		Empresa 2		Empresa 3	
Preço de venda	100	Preço de venda	150	Preço de venda	250
Imposto (Aliq.)	7%	Imposto (Aliq.)	12%	Imposto (Aliq.)	19%
Débito	7	Débito	18	Débito	48
Crédito	0	Crédito	7	Crédito	18
<b>A recolher</b>	<b>(7)</b>	<b>A recolher</b>	<b>(11)</b>	<b>A recolher</b>	<b>(30)</b>

Figura 10 Princípio da não-cumulatividade (Fonte: adaptado de PIRES, 1993)