

BRASIL INDICADORES ECONÔMICOS E SISTEMA TRIBUTÁRIO

Trabalho elaborado para o "XII CURSO DE INSTITUCIONES Y TÉCNICAS TRIBUTÁRIAS", organizado pela ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA, em MADRI, em convênio com o Centro Interamericano de Administradores Tributários - CIAT
Por José Antonio MINATEL

1 - DADOS MACROECONÔMICOS:

Com o objetivo de mostrar as potencialidades econômicas do país e sua evolução nos últimos anos, são apresentados alguns desses indicadores que permitem, além da análise da sua situação estática, o desempenho comparativo com outras economias internacionais.

Neste capítulo inaugural, optou-se por compilar alguns gráficos e tabelas, com informações já trabalhadas sobre os indicadores econômicos objeto da análise, que já contêm a tradução da mensagem que se objetiva exteriorizar, o que permite restringir a abordagem descritiva sobre os mesmos. Este estratagema é adotado, não só porque reduz a possibilidade de incorreção na conjugação dos elementos disponíveis, mas também porque alivia a tarefa daqueles não versados na teoria econômica, a exemplo do responsável por este trabalho.

No entanto, registre-se que os dados aqui consignados estão acompanhados de indicação de suas fontes, na sua maioria

publicações de organismos oficiais do governo e institutos de larga credibilidade, o que permite a sua utilização sem qualquer constrangimento ou temeridade.

1.1 - RENDA PER CÁPITA

O gráfico 1.1-1 é ilustrativo para mostrar a renda per capita do brasileiro, comparada com outros países da América Latina, tendo por base o ano de 1990

GNP PER CAPITA (EM \$US)

(1990)

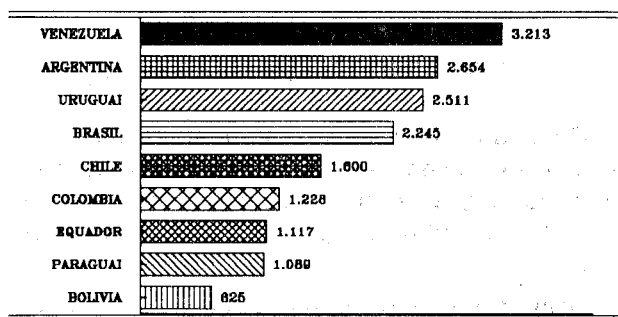


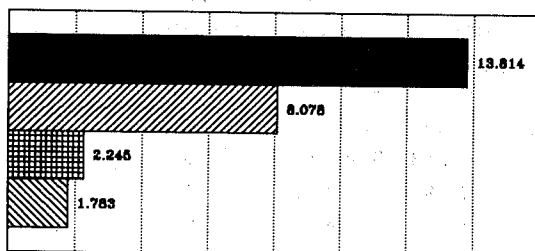
Gráfico 1.1-1

FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA

Esse número, ao ser confrontado com economias de outros países mais desenvolvidos, retrai-se ainda mais na sua representatividade, como se vê do gráfico 1.1 - 2

GNP PER CAPITA (EM US\$)

(1990)



ITALIA ESPAÑA BRASIL MEXICO

Gráfico 1.1-2

FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA

Comentários divulgados na imprensa sobre o relatório da equipe de pesquisa da ONU, voltado para o "Desenvolvimento Humano em 1992", dá conta de uma excessiva concentração de renda no Brasil, estimando-se que os 20% mais ricos da população detenham uma renda 26 vezes maior que a dos 20% mais pobres.

A tabela 1.1 - I e o gráfico 1.1 - 3 servem para mostrar a variação acumulada do PIB PER CAPITA, nos últimos anos:

Tabela 1.1 - I

PRODUTO INTERNO BRUTO TRIMESTRAL E PIB "PER CAPITA"

VALORES A PREÇOS CORRENTES E CONSTANTES

TRIMESTRE	PIB TOTAL 10º Cr\$ COR- RENTES	PIB TOTAL 10º Cr\$ 1990	PIB PER CAPITA Cr\$ COR- RENTES	PIB PER CAPITA 10º Cr\$ 1990	VAR.% ACUM. EM 12 MESES
1988.I	6,81	7.903,61	47,87	55,58	-0,3
II	12,58	8.554,61	87,98	59,85	-2,1
III	22,91	8.560,86	159,43	59,58	-1,6
IV	43,91	7.994,53	304,02	55,35	-2,1
1989.I	78,43	7.686,38	540,30	52,95	-2,8
II	119,88	8.848,19	821,58	60,64	-1,8
III	288,07	9.066,42	1.964,25	61,41	-1,1
IV	779,97	8.531,71	5.291,40	57,88	1,1
1990.I	3.204,26	7.894,59	21.630,08	53,29	2,4
II	6.359,81	8.036,04	42.711,98	53,97	-0,9
III	9.526,60	8.666,30	63.653,05	57,90	-3,2
IV	13.270,63	8.023,55	88.216,19	53,33	-6,2
1991.I	19.705,66	7.331,58	130.323,64	48,49	-8,4
II	30.248,07	8.643,42	199.023,99	56,87	-4,4
III	44.215,21	8.853,51	289.437,55	57,95	-2,9
IV	74.625,35	8.155,99	486.009,86	53,12	-0,9
1992.I	136.857,50	7.758,00	886.753,15	50,27	2,1
II	275.139,41	8.836,19	1.773.627,55	56,96	0,8

FONTE: IPEA-Dipes. Observação: Metodologia apresentada em Nota Técnica no Boletim Conjuntural nº 5, outubro 1988, de autoria de Vagner Ardeo e Fábio Giambiagi. * Série revista em outubro de 1991

PRODUTO INTERNO BRUTO TRIMESTRAL

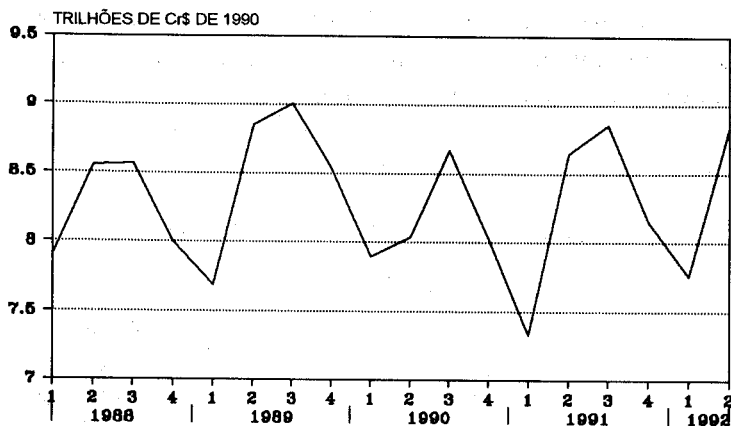


Gráfico 1.1.3

PIB REAL PER CAPITA

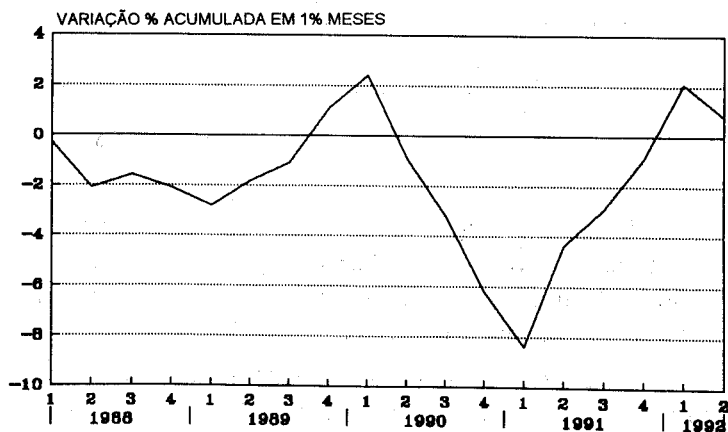


Gráfico 1.1.3

FONTE: BOLETIM CONJUNTURAL Nº 18 - julho/92

São significativos os recentes dados divulgados pela fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, na análise comparativa entre renda e consumo per capita, e a estimativa projetada para o ano 2.000.

Tabela 1.1 - II

RENDA E CONSUMO "PER CAPITA": (EM US\$ DE 1991).

	ANO 1.991	ANO 2.000 (ESTIMATIVA)
RENDA	3.050	4.356
CONSUMO	2.047	2.653
10% mais pobres	189	242
grupo intermediário	1.255	1.600
10% mais ricos	10.238	13.481

FONTE: IPEA - "PERSPECTIVAS DA ECONOMIA BRASILEIRA 1992" PÁG. 421

Para reforçar a análise, a linha da pobreza foi fixada para 1991 na faixa de consumo de US\$ 300 por ano, ou seja, a população economicamente ativa com nível de consumo abaixo deste limite já é considerada pobre.

Por último, tomando-se o salário mínimo como um mecanismo de proteção para o segmento menos favorecido da população, face às flutuações de curto prazo da economia vê-se na evolução histórica da Tabela 1.1-III que um percentual significativo da População Economicamente Ativa ainda tem renda igual ou inferior ao salário mínimo.

Tabela 1.1 - III

ANO	SALÁRIO MÍNIMO (em Cr\$)	% da PEA
1983	0,0972	40
1984	0,3331	38
1985	0,8040	33
1986	2,4000	33
1987	18,9600	33
1988	249,4800	34
1989	34.776,00000	33

FONTE: IPEA - "PERSPECTIVAS DA ECONOMIA BRASILEIRA - 1992" Pág. 417.

1.2 - POPULAÇÃO:

A população brasileira, de acordo com o último censo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, em 1991, é de 146.154.502 habitantes.

A evolução da população nos últimos anos, pode ser acompanhada pelos seguintes números:

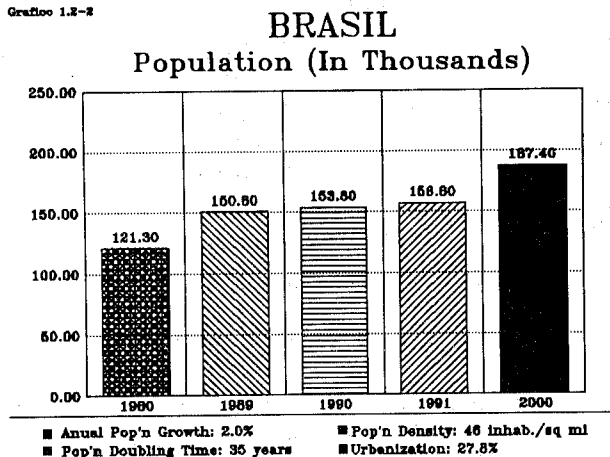
Tabela 1.2 - I

ANO	POPULAÇÃO (MIL)
1984 — — — — —	132.659
1985 — — — — —	135.564
1986 — — — — —	138.493
1987 — — — — —	141.452
1988 — — — — —	144.428
1989 — — — — —	147.404
1990 — — — — —	150.367
1991 — — — — —	146.154

É de se ressaltar que os números registrados, para os anos anteriores ao da realização do censo (1991) eram projetados, o que explica a indicação de quantitativo maior para o ano de 1.990, do que o efetivamente apurado em 1991.

Os gráficos 1.2-1 e 1.2-2 foram construídos a partir das projeções de 1.990:

Gráfico 1.2-2



FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA

POPULACAO 1990

(EM MILHOES)

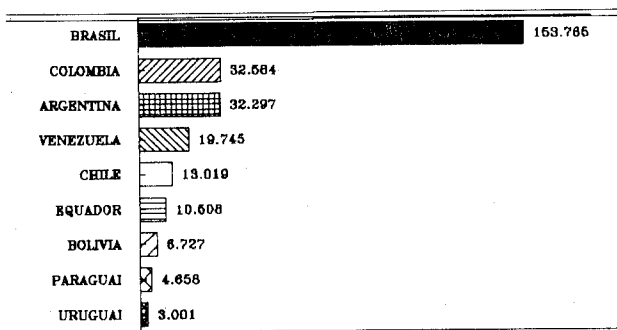


Gráfico 1.2-2

FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA

A distribuição geográfica por macrorregiões pode ser visualizada na tabela 1.2 - II

Tabela 1.2 - II

Perfil da População Urbana segundo as Macrorregiões Brasileiras 1980-2010

(Em 1.000 Habitantes)

Brasil e Macror- regiões	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
Norte	5.955 (51,6)	7.066 (53,1)	8.114 (55,4)	9.260 (57,5)	10.497 (59,5)	11.789 (61,3)	13.107 (63,0)
Nordeste	35.160 (50,3)	38.489 (52,8)	41.392 (56,3)	44.342 (59,9)	47.267 (63,3)	50.106 (66,5)	52.971 (69,7)
Sudeste	52.186 (87,7)	58.678 (85,9)	65.996 (88,3)	73.269 (90,3)	80.392 (92,0)	87.185 (93,3)	93.338 (94,4)
Centro- Oeste	7.623 (67,7)	8.650 (74,2)	9.590 (79,7)	10.492 (84,1)	11.351 (87,6)	12.165 (90,3)	12.926 (92,3)
Sul	19.206 (62,4)	20.440 (66,7)	22.075 (69,3)	23.630 (71,7)	25.057 (73,8)	26.293 (75,7)	27.348 (77,4)
Brasil	120.130 (67,5)	133.323 (70,9)	147.167 (74,1)	160.993 (76,9)	174.564 (79,3)	187.538 (81,5)	199.690 (83,3)

FONTE: IPEA, (1991).

Obs.: Os números entre parênteses indicam a taxa de urbanização medida pela população urbana como proporção da população total.

Estudos realizados mostram a tendência de alteração da distribuição da população, por faixa etária. Pela tabela 1.2 - III, verifica-se que a proporção de jovens com menos de 15 anos de idade declinará de 38,2% em 1980, para 27,4% no ano 2.005, enquanto a proporção de adultos com 65 anos ou mais de idade, aumentará de 4,0% para 5,6% no mesmo período.

Tabela 1.2 - III

ESTRUTURA ETÁRIA DA POPULAÇÃO NACIONAL E RESPECTIVOS ENCARGOS DEMOGRÁFICOS - 1980 E 2005

Grupo de idade	1980		2005	
	(Milhões)	(%)	(Milhões)	(%)
0 - 4	16.296	13,8	16.388	9,2
5 - 14	28.977	24,4	32.473	18,2
15 - 64	68.454	57,8	119.896	67,0
65 ou +	4.778	4,0	10.053	5,6
TOTAL	118.505	100,0	178.810	10,0

FONTE: IPEA - "PERSPECTIVAS DA ECONOMIA BRASILEIRA - 1989" - Pág. 327

1.3. - DISTRIBUIÇÃO DO P. I. B. POR SETORES ECONÔMICOS:

A tabela 1.3 - I permite conhecer o valor do P. I. B. em moeda nacional, no período de 1970 a 1990, comparado com a evolução da população, no mesmo período..

TABELA 1.3 - I

Ano	PIB a Preços Correntes (Cr\$ mil)	Deflator Implícito	Agropecuária Taxas Reais de Variação Anual do PIB	Indústria Serviços	Total 1980=100	População PIB Real (mil)	Preços Correntes	PIB Per Capta	
								Taxa Real de Variação	Índice Real
1970	194	-	-	-	-	43,7	95.847	0.002	55,3
1971	258	19,4	10,2	11,8	11,2	48,7	98.226	0.003	8,7
1972	347	19,9	4,0	14,2	12,4	54,5	100.624	0.003	9,3
1973	512	29,6	0,1	17,0	15,6	62,1	103.050	0.005	11,3
1974	745	34,6	1,3	8,5	10,6	67,1	105.516	0.007	5,6
1975	1.050	33,9	6,6	4,9	5,0	70,6	108.032	0.010	2,7
1976	1.634	41,2	2,4	11,7	11,6	77,9	110.598	0.015	7,7
1977	2.493	45,4	12,1	3,1	5,0	81,7	113.207	0.022	2,5
1978	3.617	38,2	-2,7	6,4	6,2	85,8	115.859	0.031	2,6
1979	5.961	5,4	4,7	6,8	7,8	91,6	118.553	0.050	4,3
1980	12.382	90,0	9,5	9,2	9,0	100,0	121.286	0.102	6,7
1981	24.532	107,0	8,0	-8,8	-2,2	95,6	124.068	0.198	-6,5
1982	50.541	105,0	-0,5	0,0	2,0	96,2	126.898	0.398	-1,7
1983	117.258	140,2	-0,6	-5,8	-8,0	92,9	129.766	0.904	-5,5
1984	386.901	212,8	3,4	6,6	4,1	5,3	132.659	2.910	3,0
1985	1.382.524	231,7	10,0	8,3	6,5	8,0	135.564	10.198	5,6
1986	3.661.818	146,2	-8,8	11,8	8,2	7,6	136.493	26.440	5,3
1987	11.536.551	204,0	15,0	1,1	3,3	3,6	141.452	81.558	1,5
1988	86.197.482	647,8	0,8	-2,6	2,3	-0,1	144.428	596.820	-2,2
1989	1.266.348.349	1.322,2	2,8	2,9	3,9	3,2	147.404	8.591.004	1,2
1990	32.353.476.753	2.562,3	-3,7	-7,4	-0,7	-4,0	150.400	215.116.202	-5,9
(*) 1991	168.538.277.320	414,7	-	-	-	1,2	117,9	-	-

FONTE: Ministério da Economia - SEPE - Indicadores Econômicos - Julho 92.

(*) Estimativa do Banco Central, baseada na variação média do IGP - DI

Nesse mesmo período, é possível visualizar a distribuição do PIB pelo segmentos econômicos, com o auxílio da tabela 1.3-II.

Tabela 1.3 - II

CLASSES E RAMOS DE ATIVIDADE ECONÔMICA	PRODUTO INTERNO BRUTO - P. I. B.			ESTRU- TURA PER- CENTUAL	
	1986	1987	1988	1989	1990
Agropecuária	10,4	8,7	8,8	6,9	9,1
Indústria	42,0	39,8	37,9	34,5	34,3
Extrativa mineral	2,5	1,9	1,7	1,3	1,5
Transformação	30,6	27,7	26,9	23,9	23,3
Construção	6,7	7,3	6,9	7,4	6,9
Serviços industriais de utilidade pública	2,2	2,8	2,4	2,0	2,6
Serviços	47,7	51,5	53,3	58,6	56,7
Comércio	8,1	7,0	7,0	6,3	6,3
Transportes	3,9	3,6	3,7	3,4	3,6
Aéreo	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2
Ferroviário	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3
Hidroviário	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1
Rodoviário	3,0	2,7	2,8	2,7	3,0
Comunicações	0,8	0,9	1,0	1,1	1,2
Instituições financeiras	7,4	13,5	13,4	19,5	11,1
Administrações públicas	7,6	7,5	7,6	8,6	10,6
Aluguéis	8,9	9,1	10,0	9,5	13,1
Outros serviços	10,9	10,0	10,5	10,3	10,9
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

FONTE: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais.

NOTA: As diferenças porventura apresentadas entre somas de parcelas e totais são provenientes de arredondamento de dados.

No gráfico 1.3-1, novamente destaca-se a distribuição do P.I.B. por setores econômicos, agora em moeda americana

(US\$), enquanto que o gráfico 1.3-2 traz análise comparativa com os demais países da América Latina.

BRASIL Gross National Product (In millions of \$US)

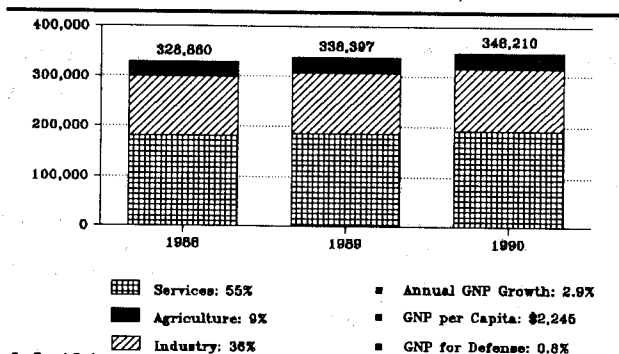


Gráfico 1.3-1

FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA.

GNP 1990 (IN MILLIONS OF \$US)

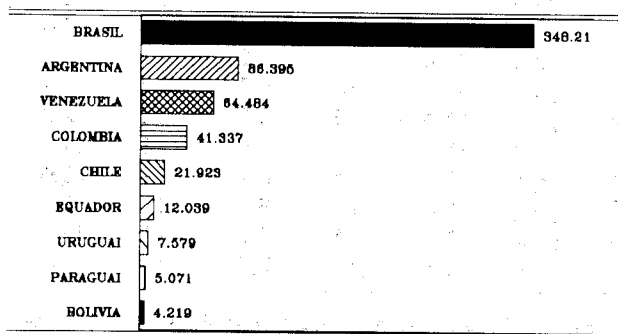


Gráfico 1.3-2

FONTE: PC GLOBE, INC. TEMPE, AZ, USA.

1.4 - PESO RELATIVO DO SETOR PÚBLICO NA ECONOMIA:

A tabela 1.4-I traz uma evolução histórica, com dados comparativos entre as receitas correntes e os gastos públicos,

Tabela 1.4 - I

NECESSIDADES DE FINANCIAMENTO DO SETOR PÚBLICO* 1970/87

(Em % do PIB)

Ano	Receitas Correntes			Gastos Públicos			Necessi- dades de Finan- ciamentos
	Brutas** (1)	rências (2)	(3) = (1) - (2)	Consumo (4)	Investi- mentos (5)	Totais (6) = (4) + (5)	
(7) = (6) - (3)							
1970	27,1	10,3	16,8	11,3	4,4	15,7	-1,1
1971	26,2	9,2	17,0	11,1	4,3	15,4	-1,6
1972	26,0	9,4	16,6	10,8	3,9	14,7	-1,9
1973	25,0	9,1	15,9	9,9	3,7	13,6	-2,3
1974	23,0	9,4	13,6	9,3	3,9	13,2	-0,4
1975	24,7	10,8	13,9	10,2	3,9	14,1	0,2
1976	25,1	10,3	14,8	10,5	4,0	14,5	-0,3
1977	24,1	10,8	13,3	9,4	3,3	12,7	-0,6
1978	24,3	12,3	12,0	9,7	3,1	12,8	0,8
1979	24,3	12,1	12,2	9,9	2,5	12,4	0,2
1980	24,1	13,8	10,3	9,2	2,4	11,6	1,3
1981	23,7	13,4	10,3	9,3	2,6	11,9	1,6
1982	24,9	15,4	9,5	9,9	2,3	12,2	2,7
1983	24,2	16,1	8,1	9,5	1,8	11,3	3,2
1984	22,0	16,6	5,4	8,1	1,9	10,0	4,6
1985	22,3	20,6	1,7	9,7	2,3	12,0	10,3
1986	24,4	20,9	3,5	10,5	3,0	13,5	10,0
1987***	26,6	20,5	6,5	12,7	2,7	15,4	9,3

FONTE: IPEA - "Perspectivas da Economia Brasileira" - 1989. pág. 36

* Conceito das Contas Nacionais

** Exclui as transferências intra e intergovernamentais, PIS/Pasep, FGTS, etc.

*** Dados provisórios.

onde é possível detectar a necessidade de financiamento do setor público cada vez maior. De outra parte, este financiamento crescente está sendo canalizado para o consumo, uma vez que a tabela acusa uma sensível redução nos investimentos públicos.

1.5 - CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL:

A tabela 1.5-I mostra indicador bastante atualizado, da carga bruta global, discriminada segundo os níveis de governo e principais tributos para 1990 e 1991.

Tabela 1.5 - I

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA GLOBAL - 1990/91 - Em % do PIB

TRIBUTOS	1990	1991
UNIÃO	18,87	15,25
IR	4,37	3,18
IPI	2,38	2,11
IOF	1,31	0,58
Contr.s/folha salarial	5,01	4,30
Contr.s/lucro	0,53	0,27
Finsocial	1,51	1,52
FGTS*	1,43	1,27
PIS/Pasep*	1,11	1,03
Outros	1,22	0,98
ESTADOS	8,33	7,25
ICMS	7,45	6,60
Outros	0,88	0,65
MUNICÍPIOS	0,95	1,25
TOTAL	28,15	23,76

FONTE: IPEA - Boletim Conjuntural nº 18 - julho/92.

* Estimado para 1991 a partir da variação verificada na contribuição previdenciária sobre a folha salarial. Obs.: 1) Arrecadação líquida no conceito das contas nacionais (critério de competência). 2) PIB para 1991 estimado a partir da hipótese de que a taxa de crescimento real foi de 1,2% e usando o IGP-DI como "proxy" do deflator implícito.

Ressalte-se que, de uma média de 22% do P.I.B. no biênio 1988/1989, a carga tributária ultrapassou a 28% em 1990, constituindo-se no máximo atingido nas últimas décadas. Na explicação dos analistas, este fenômeno deve ser creditado ao impacto significativo das medidas extraordinárias do Plano Collor I, fundamentalmente na incidência de imposto sobre os estoques financeiros preexistentes.

Em anos anteriores, a Tabela 1.5-II mostra a contínua redução da carga tributária em relação ao P.I.B., assim como a sua distribuição por impostos diretos e indiretos.

Pela tabela 1.5-III, é possível confrontar a arrecadação tributária da União, dos Estados e dos Municípios, com a receita efetivamente disponível, após as transferências constitucionais a que são obrigados os agentes arrecadadores.

Três pontos merecem ser destacados da análise dos elementos da Tabela 1.5-III:

a) a sensível perda de recursos por parte da União, que aumentou as transferências aos Estados e Municípios, a partir da Constituição de 1988;

b) o efetivo ganho dos Municípios por transferências recebidas, saltando de uma arrecadação própria de 1,25% do P.I.B. para 4,17%, após recebimento dos recursos.

c) o significativo percentual da arrecadação destinada à seguridade social (8,39% do P.I.B.), o que confirma ser o maior orçamento do país.

Tabela 1.5-II

CONTAS DO GOVERNO

(Em % do PIB)

	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
(+) Impostos Indiretos	13,50	12,35	12,45	12,63	10,23	10,34	12,59	11,72
(+) Impostos Diretos	11,16	11,67	12,57	12,08	11,17	11,69	12,44	10,45
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA	24,66	24,52	25,03	24,71	21,40	22,03	25,03	22,18
(+) Outras Receitas								
Correntes Líquidas	-0,97	1,07	-1,27	-1,52	-0,72	-0,85	-1,64	2,17
(-) Subsídios	3,71	2,67	2,46	2,61	1,56	1,54	1,45	1,65
(-) Transferências	7,76	8,18	8,47	8,25	7,61	7,08	7,87	7,30
(-) Juros da Dívida								
Pública Interna (*)	0,30	0,26	0,41	0,48	0,57	1,10	0,50	1,22
CARGA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA	11,92	12,35	12,39	11,86	10,93	11,45	13,58	14,18
(-) Consumo do Governo	9,19	9,27	9,91	9,52	8,12	9,66	10,54	12,30
POUPANÇA	2,73	3,08	2,49	2,33	2,81	1,79	3,04	1,87
(-) Invest. do Governo	2,36	2,58	2,33	1,50	1,86	2,27	3,04	2,74
DÉFICIT	0,37	0,50	0,16	0,53	0,95	-0,48	-0,00	-0,87

FONTE IPEA "Perspectivas da Economia Brasileira - 1989" pág. 234.

Nota: Não estão incluídas as empresas estatais nem as autoridades monetárias.

(*) Estimativas do autor, baseadas na taxa de juros real vigente no período aplicada ao estoque da dívida mobiliária em poder do público ao final do período anterior.

Tabela 1.5 - III

DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA GLOBAL POR NÍVEL DE GOVERNO - 1991

Em % do PIB

NÍVEL DE GOVERNO E TRIBUTO	ARRECADAÇÃO PRÓPRIA^a	RECEITA DISPONÍVEL^b
UNIÃO	15,25	12,66
IR	3,18	1,86
IPI	2,11	1,02
Contrib.Seguridade ^c	8,39	8,39
Outros	1,57	1,38
ESTADOS	7,25	6,92
ICMS	6,60	4,95
Outros	0,65	0,60
Transf. da União		1,37
MUNICÍPIOS	1,25	4,17
Rec. Própria	1,25	1,25
Transf.da União	-	1,16
Transf.dos	-	1,75
TOTAL	23,76	23,76

FONTE: IPEA - Boletim Conjuntural nº 18 - julho/92.

^a Arrecadação líquida de impostos, taxas, contribuições, multas e dívida ativa. ^b Receitas após a aplicação das normas constitucionais de transferências tributárias. ^c Contribuições sobre a folha de salários, sobre o lucro, Finsocial, PIS/Pasep, FGTS e Participação em loterias e jogos.

Se analisada a carga tributária em função da base econômica atingida, a Tabela 1.5-IV mostra o peso das incidências sobre o valor adicionado (ICMS e IPI) e principalmente sobre os salários, muito acima da tributação da renda e da propriedade, fator que deve ser repensado no projeto da Reforma Fiscal em andamento.

Tabela 1.5 - IV

DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR BASE DE INCIDÊNCIA - 1990/91

Em % do PIB

BASE TRIBUTÁRIA	1990	1991
Patrimônio/Propriedade ^a	1,19	0,52
Renda ^b	5,03	3,18
Folha de salários ^c	7,36	6,47
Valor Adicionado ^d	9,80	8,71
Vendas/Faturamento e Operações financeiras ^e	3,53	3,74
Outras ^f	1,24	1,14
TOTAL	28,15	23,76

FONTE: IPEA - Boletim Conjuntural nº 18 - julho/92.

^a IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD, ITR e, exclusivamente em 1990, IOF e IR fonte sobre ativos financeiros (Lei 8033/90, Plano Collor I). ^b IR, Contribuição s/lucro líquido das pessoas jurídicas e adicional estadual do IR.

^c Contribuição ao INSS, FGTS, Salário educação, SESI e similares. Contribuição previdência de servidores estaduais e municipais e outros. ^d ICMS e IPI. ^e Finsocial, PIS/Pasep, IOF, ISS, IVVC e outros.

^f Impostos s/ comércio exterior, taxas, multas, receita de loterias e jogos e outras receitas.

Por último, é elucidativa a tabela 1.5-V para comparar a carga tributária bruta de alguns países, entre eles o Brasil:

Tabela 1.5 - V

PAÍSES*	CARGA (Em % do PIB)	PNB PER CAPITA ^b (Em US\$)
Coréia do Sul (1988)	16,3	3.600
Índia (1986)	16,8	340
Argentina (1986)	21,3	2.520
Chile (1986)	23,1	1.510
Brasil (1987)	23,3	2.160
Estados Unidos (1987)	28,1	19.840
Japão (1987)	29,1	21.020
Espanha (1986)	29,8	7.740
Itália (1987)	38,8	13.330
Alemanha (1987)	39,4	18.480
França (1987)	42,1	16.090
Suécia (1987)	49,8	19.300

FONTE: IPEA - Boletim Conjuntural nº 13 - Abril/91

* Os números entre parênteses ao lado do nome dos países indicam o ano de referência para o cálculo da carga.

^b O PNB per capita refere-se a 1988

2 - SISTEMA TRIBUTÁRIO: CARACTERÍSTICAS

Ao conjunto de regras, de objetivos convergentes, destinadas a estruturar um instituto, organismo ou atividade, denomina-se sistema. Assim também se dá com as normas jurídicas que enfeixadas pelo seu objeto, compõem os diferentes sistemas normativos. Neste plano, interessa-nos destacar o conjunto das regras jurídicas que, voltadas para o objetivo comum de regularem as relações entre o Estado e o particular, têm como preceito fundamental suprir o primeiro dos recursos necessários para satisfação das suas necessidades, através de recursos compulsoriamente subtraídos do segundo.

Essas normas delimitam o SISTEMA TRIBUTÁRIO, que no caso brasileiro pode ser classificado como de extrema rigidez, em oposição ao de outros países, que optaram pela estruturação de sistema mais flexível, como é o caso da Itália, o que permite maior liberdade ao legislador tributário na sua atividade fim.

A Constituição Federal brasileira, promulgada em 05.10.88, reserva dentro de seu título VI, um capítulo especial destinado a estipulação das regras que compõem o chamado "SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL", a partir do seu artigo 145. No entanto, o sistema não se fecha com os dispositivos ali catalogados, encontrando-se espalhadas por todo o texto constitucional, outras normas do mesmo conteúdo semântico regulando ou limitando a atuação do ESTADO na chamada atividade da tributação.

A rigidez sempre esteve presente nas constituições anteriores que estruturaram o sistema tributário nacional. Mesmo assim, a experiência demonstrou que aquelas regras não se revelaram suficientes para inibir a costumeira ação dos governantes, no afã de, cada vez mais, avançar em direção ao patrimônio dos administrados, na busca de novas receitas, cuja índole tributária vinha, quase sempre, camuflada por subterfúgios legislativos.

Com essa experiência bastante viva, os constituintes encarregados da elaboração da CARTA MAGNA de 1988 não exitaram em limitar, ainda mais, a atividade do legislador ordinário, deixando registrado no texto constitucional, além da rígida repartição da competência entre os entes tributantes, a menção restrita dos tributos que compete a cada um deles instituir. Mais ainda, ao nomear esses tributos, particularizando as suas bases econômicas, prescreve a Constituição verdadeiro comando ao legislador ordinário, acenando-lhe para a única base de cálculo possível de ser adotada e a pessoa necessariamente apta para figurar no polo passivo da relação jurídica a ser desencadeada. Em alguns casos, é a própria Constituição que estabelece a alíquota ou a sua graduação, fixando estreita margem para a ação do legislativo.

O texto constitucional é farto em exemplos que exteriorizam essa característica. Vejamos um deles:

"Art. 153 - Compete a União instituir imposto sobre:

IV - produtos industrializados

S 3º - O imposto previsto no item IV:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior".

Aquela que, de início, representa uma competência bastante ampla outorgada à União - tributar todos os produtos industrializados, via imposto - ato contínuo é restringida, impedindo que o legislador da União possa intentar qualquer criatividade. Ao exercitar essa competência, estará ele obrigado, sob pena de inconstitucionalidade, a instituir imposto com alíquotas graduadas pelo critério da essencialidade dos produtos, de tal sorte que aqueles de menor necessidade (supérfluos), tenham alíquotas maiores do que os de primeira necessidade. Mais ainda, cumpre-lhe adotar mecanismo legal que abarque a não-cumulatividade, já definida a nível constitucional, como o direito do contribuinte de ter compensado o imposto pago na operação anterior. O exemplo examinado culmina por deixar expressa uma proibição que se traduz em verdadeira supressão da competência, ou na linguagem doutrinária, o que se convencionou chamar de imunidade, na medida em que se registra um dever ao legislador da União de se abster de tributar com o citado imposto, as exportações de produtos industrializados.

Nem mesmo nas disposições constitucionais reservadas a atribuir competência residual à União, há qualquer liberdade para o legislador ordinário. Prescreve o art. 154:

"Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e

não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição."

Distribuídas as competências privativas, reservou a Constituição poder exclusivo à União para instituir qualquer outro imposto não previsto no seu texto, fixando, no entanto, condições e requisitos que dificultam o exercício dessa atribuição, a ponto de ainda não ter sido experimentada sob a atual sistemática.

Ponto marcante, ainda da rigidez do Sistema Tributário brasileiro, são as diretrizes erigidas à categoria de princípios constitucionais, pilstras mestras de sustentação de toda a sua estrutura organizacional, e comando maior a nortear a atividade legislativa dos entes responsáveis pela criação das regras jurídicas tributárias.

Dentre outros, na esfera da tributação, destacam-se os seguintes princípios constitucionais:

a) PRINCÍPIO DA LEGALIDADE:

O mandamento inserto no art. 150-I, da CARTA MAGNA é decorrência natural do tipo de governo adotado pelo Estado (Republicano), que consagra a igualdade das pessoas, com o poder político exercido por membros eleitos pela comunidade, transitoriamente e sob responsabilidade. Estabelece a Constituição:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Não é por menos que esse comando inaugura capítulo do texto constitucional intitulado "DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR", traduzindo inibição da vontade soberana do Estado e garantia outorgada aos cidadãos de serem tributados, através do único instrumento hábil que é a LEI, produzida pelos representantes do próprio povo, para dar sustentação à tese de que, nesse aspecto, a tributação estaria consentida.

Por disposição expressa do texto constitucional e pelas suas características fundamentais, alguns impostos podem ser aumentados por simples ato do Poder Executivo, através de decreto, como nos impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de crédito, câmbio e seguro (IOF), hipóteses que estão a salvo de exigência de ato do legislativo.

b) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI:

Previsto no art. 150, inciso III, da atual Constituição, com objetivo claro de evitar a surpresa fiscal e assegurar a segurança jurídica, esse princípio vem agora desmembrado em dupla garantia: a irretroatividade da norma em relação ao fato, e a anterioridade em relação ao exercício financeiro. Estabelece o art. 150 da Constituição que é vedado:

"I -

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

Em apertado resumo, é possível afirmar que o mandamento expresso pelo princípio da anterioridade impede que o legislador ordinário eleja hipótese de incidência, cujo aspecto temporal esteja contido no mesmo exercício financeiro em que a norma for publicada.

Por se constituírem em instrumentos de política governamental, através dos quais é possível regular o abastecimento do mercado interno de bens e recursos, escapam da rigidez da regra da anualidade os impostos sobre o comércio exterior, sobre produtos industrializados e sobre crédito, câmbio e seguro, que quando instituídos ou aumentados, podem ser exigidos imediatamente.

2.1 - TRIBUTOS E SUAS ESPÉCIES:

O Sistema Tributário Nacional, de acordo com a Constituição aprovada em 05.10.88, prevê a possibilidade de criação dos seguintes tributos, a teor do seu artigo 145:

I- impostos;

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

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas."

Essas são as três espécies ordinárias e tradicionais de fomento das necessidades do Estado, via receita pública derivada. Doutrinariamente, a distinção entre essas espécies tributárias é feita, tendo como ponto de partida a eventual vinculação da materialidade de suas hipóteses de incidência a uma atividade estatal. Daí a classificação dos tributos em vinculados e não-vinculados, figurando entre os primeiros as taxas e contribuições de melhoria, enquanto que os impostos se constituíam na única espécie não-vinculada, assertiva esta confirmada pela disposição contida no art. 16 do Código Tributário Nacional.

Os impostos, por não terem materialidade de incidência atrelada a qualquer atividade estatal, tem suas competências repartidas entre os diferentes entes tributantes, em caráter privativo, quer dizer, a Constituição lista exaustivamente os impostos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados e Distrito Federal, e pelos Municípios. No tocante às taxas e contribuições de melhoria, por revelarem exação de caráter contraprestacional, a competência é comum, ou cumulativa, no sentido de que pode ser exercida simultaneamente por todas as pessoas políticas com competência tributária.

Ao lado dessas três espécies mencionadas, prevê, ainda, o texto constitucional brasileiro, com índole nitidamente tributária, que somente a União pode instituir empréstimos compulsórios, nos seguintes casos: (art. 148)

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

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

As fontes das exações tributárias se completam com a atribuição de competência exclusiva à União, para a instituição das chamadas contribuições especiais, subdivididas em três grandes grupos (art. 149):

- a) destinadas à intervenção no domínio econômico;
- b) de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e
- c) destinadas ao custeio do sistema de seguridade social.

Enquanto as contribuições profissionais se constituem, juridicamente, em verdadeiras "taxas", a maioria das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social têm natureza jurídica de verdadeiros "impostos", face aos pressupostos materiais de suas incidências, já delimitados restritivamente no campo constitucional, constituírem-se em fatos geradores independentes de qualquer atividade estatal. A teor do art. 195 da Carta Magna, a contribuição dos empregadores, para financiamento do sistema de seguridade social, deve incidir sobre os salários, o faturamento e o lucro, materialidades estas que conduzem à inegável conclusão de que essas exigências caracterizam-se como impostos, com finalidade específica de custeio da seguridade social.

2.2 - IMPOSTOS: CLASSIFICAÇÃO E SUAS CARACTERÍSTICAS.

De acordo com as bases econômicas que determinam as suas exigibilidades, os impostos previstos no sistema constitucional brasileiro podem ser catalogados em grandes grupos, assim distribuídos:

I - IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR:

- a) sobre a importação de produtos estrangeiros;
- b) sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;

II - IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO:

- a) sobre produtos industrializados;
- b) sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- c) sobre a transmissão "causa mortis" e doações de quaisquer bens ou direitos;
- d) sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicações;
- e) sobre a transmissão "inter vivos", por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos a eles relativos;
- f) sobre as vendas a varejo, de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;
- g) sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

III - IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA:

- a) sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
- b) sobre a propriedade territorial rural;
- c) sobre grandes fortunas;
- d) sobre a propriedade de veículos automotores;
- e) adicional estadual sobre o imposto de renda;
- f) sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Ainda afastado do campo eminentemente jurídico, é possível classificar os impostos que compõem o sistema tributário

brasileiro, levando em consideração a pessoa que suporta o respectivo encargo financeiro. Teríamos o que a doutrina convencionou chamar de:

IMPOSTOS DIRETOS: quando a pessoa colhida pela norma jurídica para figurar no seu polo passivo - contribuinte de direito - é a mesma pessoa que suporta o encargo financeiro da exigência criada - contribuinte de fato -.

IMPOSTOS INDIRETOS: onde o ônus financeiro da tributação é repassado pelo contribuinte de direito a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador que, no entanto, não participa da relação jurídica tributária com o Estado. Ocorre aqui, o chamado fenômeno da repercussão ou da transladação do encargo do tributo. Contribuinte de fato é uma pessoa, contribuinte de direito é outra.

Analisemos os impostos já listados anteriormente, dentro da proposta desta classificação:

2.2.1 - IMPOSTOS DIRETOS - CARACTERÍSTICAS:

No sistema tributário brasileiro, podem ser incluídos nesta categoria os seguintes impostos:

2.2.1.1 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO:

Incide no momento da entrada do produto estrangeiro no território nacional, já definido este marco temporal como a data do efetivo registro da declaração de importação.

A prova do recolhimento do imposto é condição para registro da declaração de importação, e conseqüente desembaraço aduaneiro, o que possibilita afirmar que o importador, naquele momento, é o sujeito que figura no polo passivo da relação jurídica tributária (contribuinte de direito) e, ao mesmo tempo, é a pessoa que suporta o encargo financeiro da tributação (contribuinte de fato). Em alguns casos, é possível que numa etapa posterior, venha

o importador alocar o ônus tributário da importação ao custo de eventuais produtos comercializados, fato este superveniente e comum em qualquer atividade, o que não desnatura esta classificação, pois leva em conta o ônus financeiro, no exato instante da sua incidência.

Como já apontado, a majoração do imposto de importação fica a salvo dos princípios da estrita legalidade e anterioridade, podendo ser efetuada através de simples decreto do Executivo, que terá vigência imediata dentro do mesmo exercício da publicação do aumento.

Funciona o imposto de importação como verdadeiro instrumento de política governamental, onde a arrecadação tributária não é o seu fim último. Daí, sua natureza extra-fiscal, no sentido de não estar voltado para a obtenção de receitas tributárias para o Estado, mas como instrumento regulador da sua economia. Neste sentido, a majoração das alíquotas sobre a importação de alguns produtos, não tem em mira o aumento das receitas públicas, mas sim, a criação de verdadeira barreira a dificultar o ingresso do produto estrangeiro no país, permitindo o consumo do produto nacional similar.

Essa característica do imposto de importação é que explica a sua exclusão das regras do princípio da anualidade, pela necessidade de constituir-se em instrumento ágil e adequado para disciplinar o abastecimento do mercado interno.

2.2.1.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA:

É um tributo que visa subtrair uma parcela da renda dos administrados, traduzida esta no acréscimo de riqueza nova verificado no patrimônio dos particulares.

O Código Tributário Nacional (Art. 43), indica que *“o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Na prática, a incidência desse imposto tem regras específicas para tributar, as pessoas físicas, diferenciadas das regras de incidência das pessoas jurídicas.

A renda tributável das pessoas físicas é traduzida em dois grandes grupos: 1 - totalidade dos rendimentos obtidos, significando estes o resultado de atividade desenvolvida pelo particular (salários, honorários, comissões, etc), ou o fruto de seus investimentos (juros, aluguéis, dividendos e lucros), sendo os primeiros tratados como rendimentos do trabalho e os últimos como rendimentos do capital; 2 **ganhos de capital**, terminologia utilizada para englobar todo e qualquer resultado positivo obtido numa transação eventual, ou num negócio realizado, como exemplo, o lucro na venda de bens e direitos (venda de imóveis, veículos, ações, etc).

A legislação que atualmente tributa as pessoas físicas, faz essa nítida separação da renda, para tributar os rendimentos (do trabalho e de capital) com aplicação de tabela progressiva no mês da obtenção da renda, com incidência de diferentes alíquotas: zero, 15% e 25%. Essa tributação é tida como antecipação do imposto a ser efetivamente apurado na declaração anual de rendimentos, onde é compensado o imposto já anteriormente pago. Já os ganhos de capital são tributados em separado dos rendimentos, mediante aplicação de alíquota fixa (25%), no mês da sua percepção, e em caráter definitivo, não sendo permitida a sua compensação posterior.

A renda das pessoas jurídicas, por outro lado, é traduzida no conceito amplo de lucro, sobre o qual incide o imposto mediante aplicação da alíquota básica de 30% (trinta por cento). A progressividade também, é observada na tributação das empresas, através do mecanismo de incidência do chamado adicional, que é um novo percentual (10% para as empresas em geral e 15% para as entidades financeiras) que é cobrado sobre a parcela do lucro que excede a um determinado limite mínimo, fixado anualmente.

Os resultados obtidos na exploração de atividades rurais tem tributação diferenciada (25%), não incidindo sobre eles o chamado adicional, mesmo que o lucro ultrapasse os limites estipulados.

Prevê a lei isenção desse imposto para as chamadas "microempresas", assim entendidas aquelas de pequeno porte, de receita bruta reduzida, que atendam a determinados requisitos que são fixados.

Dentro da rigidez constitucional, já comentada, prevê expressamente o seu art. 153, § 2º, que o imposto sobre a renda:

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

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, à pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho".

O comando do inciso primeiro retro transcrito ordena ao legislador ordinário, que crie a regra de incidência do imposto de renda, conjugando três diretrizes:

1ª) a **generalidade** - norma geral e abstrata, que deve abranger todas as pessoas que se encontrem na situação regradada. Tem a ver com o princípio da isonomia.

2ª) a **universalidade** - a regra deve alcançar todos os fatos tributáveis, de forma ampla, sem exceções.

3ª) a **progressividade** - a lei deve adotar mecanismo de tributação da renda de forma escalonada, ou seja progressiva, em oposição à tributação proporcional, graduando-se as alíquotas de forma a incidir maior percentual nas faixas de renda mais elevadas.

Por seu turno, o inciso II atrás transcrito revela verdadeira imunidade, com caráter de proteção social, impedindo que o legislador possa tributar os rendimentos de aposentadorias e pensões dos beneficiários com mais de 65 anos de idade.

2.2.1.3 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL;

Também classificado como imposto direto, pois é o proprietário da gleba rural o contribuinte de direito e também o onerado financeiramente pelo tributo.

Incide sobre a propriedade localizada fora da zona urbana do Município e tem pouca representatividade a nível da arrecadação nacional. Há mandamento constitucional (art.153, § 4º) para que esse imposto sirva de instrumento para aproveitamento máximo das terras, para que elas possam cumprir a sua função social. Para tanto, o imposto *"terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel"*.

2.2.1.4 - IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:

É uma inovação prevista na Constituição de 1988, que permite ao governo central (União) instituir imposto sobre os detentores de grandes fortunas, definidas em lei complementar. À época da sua gestação na Assembléia Constituinte, pregava-se a necessidade de instrumento específico para tributar o patrimônio ostentado por bens suntuários, supérfluos, como por exemplo, iates, barcos, aviões. Depois de muita discussão sobre a matéria, acabou sendo aprovado dispositivo mais genérico, que permite tributar todo o patrimônio compreendido no conceito de "grande fortuna", sem a restrição imaginada no projeto.

Todavia, a matéria é tão polêmica que alguns anos já se passaram e ainda hoje este imposto não foi criado, tendendo a desaparecer do sistema na primeira reforma constitucional.

2.2.1.5 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES:

De competência dos Estados-membros, incide sobre o valor de mercado dos veículos automotores e é cobrado anualmente de seus proprietários, quer utilizem ou não utilizem seus veículos. A comprovação do seu recolhimento é condição "sine qua non" para a regularização do licenciamento anual dos veículos.

Esse imposto apareceu pela primeira vez pela Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, para substituir a então existente, "TAXA RODOVIÁRIA ÚNICA - TRU", que a despeito da denominação "taxa", se constituía, juridicamente, em verdadeiro imposto.

2.2.1.6 - ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA:

Outra inovação da Constituição de 1988, que a pretexto de outorgar nova fonte de receita para os Estados-membros, deu-lhes competência tributária para criar um novo imposto que incide sobre outro imposto, ou seja, a base de cálculo deste adicional nada mais é que o valor do imposto de renda federal. A entrega dos recursos financeiros aos Estados poderia ser efetuada, de forma simples, através da repartição do montante arrecadado via imposto de renda. No entanto, optou o legislador constituinte pela criação desta nova modalidade de tributação, excêntrica e anômala, face a estrutura do atual sistema normativo. Criou-se mais um dever ao contribuinte que, além de pagar o seu imposto de renda federal sobre "*lucros, ganhos e rendimentos de capital*", deve, simultaneamente, pagar outro imposto estadual sobre o primeiro imposto.

2.2.1.7 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL TERRITORIAL URBANA:

Imposto de competência dos Municípios, incide anualmente sobre o valor venal dos imóveis urbanos, apurado no dia primeiro de janeiro de cada ano.

Cada município tem o poder de decidir sobre a cobrança desse imposto, podendo, inclusive, instituí-lo de forma diferenciada para imóveis não edificados (terrenos) e edificados (prédios).

Segundo a diretriz do sistema constitucional brasileiro, que assegurou o direito de propriedade desde que cumpra a sua função social (Art. 5º, incisos XXII e XXIII), foi permitido aos municípios utilizar este imposto, de forma progressiva no tempo, como meio coercitivo na busca da função social da propriedade urbana (Art. 182, § 4º). Assim, a propriedade urbana deve ser edificada ou utilizada de forma a cumprir sua função social, sob pena de incidir sobre ela um tributo que aumenta com o decurso do tempo, até que o proprietário promova o seu adequado aproveitamento.

Registre-se, no entanto, que a imposição coercitiva, de imposto progressivo no tempo não configura penalidade, incompatível com o instituto do tributo, mas instrumento mobilizador para a conveniente utilização da área urbana.

2.2.2 - IMPOSTOS INDIRETOS - CARACTERÍSTICAS:

Já ficou registrado em páginas anteriores que a doutrina tradicional entende como impostos indiretos, aquelas exigências em que o contribuinte que comparece recolhendo para os cofres públicos nada mais é que um intermediário ou contribuinte de direito, uma vez que o imposto recolhido é efetivamente cobrado do seu cliente, na operação comercial que lhe deu causa. Daí porque são impostos indiretos todos aqueles que incidem sobre a produção e circulação, ao passo que os incidentes sobre o PATRIMÔNIO e a RENDA, como regra, repercutem financeiramente no próprio detentor do patrimônio ou da renda (diretos). Vejamos os impostos indiretos do sistema brasileiro e suas principais características:

2.2.2.1 - IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NACIONAIS OU NACIONALIZADOS:

Imposto de característica extra-fiscal, sem fins arrecadatários, tal como o imposto de importação, pelo que

também, a sua exigência está ressalvada do princípio da legalidade e da anterioridade do exercício financeiro, podendo suas alíquotas ser alteradas por decreto do Poder Executivo, com aplicação imediata após a publicação.

Como vigora no país política de incentivo ao comércio exterior, esse imposto raramente é exigido. Em algumas situações isoladas foi utilizado como instrumento para balizar o abastecimento do mercado interno, onde o imposto instituído tinha função de dificultar a exportação de produto nacional, na iminência da sua falta no mercado interno. Exemplo dessa incidência já ocorreu com a soja.

2.2.2.2 - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS:

Imposto federal relevante na sua expressão econômica, que concorre com o imposto sobre a renda no volume de arrecadação. Como o título está a indicar, incide sobre operações com produtos industrializados ou seja, produtos resultantes de um processo de industrialização, seja ele de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/recondicionamento ou renovação. O momento desta incidência se dá na saída dos produtos do estabelecimento industrial. Incide também sobre produtos industrializados importados do exterior, no momento do despacho aduaneiro, às mesmas alíquotas vigentes para o produto nacional.

Segundo preceito constitucional, esse imposto (IPI) deve ser graduado (seletivo) em função da essencialidade dos produtos, isto é, produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação ou até alíquota zero, enquanto que os produtos menos essenciais ou supérfluos devem receber tributação mais elevada, com alíquotas gradativamente maiores em função da menor necessidade. Para tanto, há uma tabela de produtos com suas respectivas alíquotas, chamada de Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Esta particularidade, de alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos, é que explica a possibilidade da

elevação das alíquotas desse imposto por simples decreto do Executivo, podendo ter aplicação no mesmo exercício financeiro da publicação, exceção aos princípios constitucionais da legalidade e anterioridade.

A sistemática de exigência desse imposto prevê, ainda, a adoção do princípio da não-cumulatividade, através de mecanismo que permita compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com aquele devido na saída dos produtos industrializados.

Pela atual legislação, o imposto é destacado na nota fiscal, somando-se ao valor dos produtos, para fins de cobrança do adquirente. O sistema de apuração do montante a pagar é quinzenal, resultando do confronto entre os débitos pelas saídas efetuadas e os créditos pelos insumos adquiridos naquele período.

2.2.2.3 - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGURO, OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS:

É o chamado imposto sobre operações financeiras (I.O.F.), que tem um campo de incidência bastante amplo, abrangendo não só as operações de financiamento bancário (crédito), como também as operações de conversão de moedas (câmbio) e de contratos de cobertura de eventuais sinistros (seguro).

Como imposto indireto, o seu valor é acrescido ao custo da operação e repassado ao tomador do crédito, ao contratante do câmbio ou do seguro, com alíquotas que variam de 0% até 25%, dependendo do tipo de operação.

Nos últimos anos, esse imposto tem sido utilizado pelo governo, mais intensamente, como instrumento para regular o mercado financeiro, no balizamento do custo dos recursos tomados, servindo como medida para redirecionar o mercado das aplicações financeiras. Essa sua função explica a ressalva constitucional da observância aos princípios da legalidade e anterioridade, o que possibilita que haja alteração de suas alíquotas por mero decreto do Executivo, com eficácia imediata após a sua publicação.

Outra razão de política econômica tem influído na valorização deste imposto. Por disposição constitucional, todo o produto arrecadado através do Imposto sobre Operações Financeiras (I.O.F.) fica em poder da União, fato que tem levado o legislador central a optar por reduzir o imposto de renda incidente nos rendimentos do mercado financeiro - 47% do IR arrecadado pela União é distribuído aos Estados e Municípios -, substituindo-o por uma maior incidência do IOF que proporciona maior receita à União, uma vez que não há distribuição aos Estados e Municípios..

Vale lembrar que o ouro, quando destinado a ativo financeiro ou instrumento cambial, perde a sua conotação de mercadoria e será tributado exclusivamente pelo I.O.F., por assumir a função de título negociável no mercado financeiro (C.F. - art. 153, S 5º).

2.2.2.4 - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES: (ICMS)

Constitui a principal fonte de receita dos Estados-membros e do Distrito Federal, que têm a competência para legislar sobre este imposto. A sua base de incidência tradicional era a "circulação de mercadorias", que foi ampliada pela Constituição de 05.10.88 para alcançar também os "serviços de transporte" (interestadual e intermunicipal) e os "serviços de comunicações".

São previstas alíquotas diferenciadas para operações "internas", "interestaduais" e de "exportação", facultado ao legislador ordinário fixá-las seletivamente, em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. Para evitar o desequilíbrio do princípio federativo, a Constituição reservou ao Senado Federal a função de fixar as alíquotas interestaduais e de exportação, assim como estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas.

A base de cálculo, como regra, é o valor das mercadorias ou serviços, sendo o imposto computado na formação do preço de venda e a indicação na nota fiscal mero destaque do seu valor.

Por imperativo do princípio constitucional da não-cumulatividade, o imposto pago pelo adquirente na operação anterior é compensado com o imposto devido na operação de saída, resultando, desse mecanismo, a cobrança de imposto sobre o valor agregado, à semelhança do tradicional I.V.A. (Imposto sobre o Valor Agregado), adotado por muitos países.

Como curiosidade, este imposto incide também sobre o fornecimento de energia elétrica, com alíquotas seletivas em função do consumo de cada usuário, a despeito de este serviço - fornecimento de energia elétrica - não se enquadrar no conceito de "comunicações", tampouco no de "transportes". É que, por disposição do Código Tributário Nacional (Art. 74, S 1º), a energia elétrica é considerada produto industrializado, ficção legal que é mantida no atual sistema tributário, que faz incluir a energia elétrica no conceito de "mercadoria".

Por último, registre-se que quando a operação se constituir fato gerador dos dois impostos - ICMS e IPI -, na base de cálculo do primeiro (ICMS) não se inclui o valor destacado do I.P.I.

2.2.2.5 - IMPOSTO SOBRE VENDAS A VAREJO, DE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, EXCETO ÓLEO DIESEL (I.V.V.)

Imposto criado pela Constituição de 1988, em favor dos Municípios, em substituição ao antigo imposto único sobre combustíveis, de competência da União. Além do imposto sobre circulação (ICMS), de competência dos Estados, os combustíveis são novamente taxados nas vendas ao consumidor final (varejo), para propiciar significativa fonte de recursos às comunidades locais (Municípios).

A base de cálculo é o valor de venda dos combustíveis, incidindo sobre ela alíquota máxima de 3%, que deverá ser fixada

individualmente pelos legislativos municipais, possibilitando, com isso, que o preço do combustível seja diferenciado entre Municípios vizinhos, em função da cobrança ou não deste imposto.

2.2.2.6 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (I.S.S.):

Através de lei complementar são listados os serviços possíveis de serem tributados com imposto municipal. É um tributo que guarda semelhança com o ICMS dos Estados, incidindo também sobre o valor da operação, no caso, o valor dos serviços.

Como já visto, por previsão constitucional, este imposto não incide sobre os serviços de comunicações, e quanto aos serviços de transporte, fica restrita a sua incidência àqueles prestados no âmbito municipal.

Como regra, para evitar conflito de competência entre os municípios, considera-se local da prestação do serviço o do município do estabelecimento do prestador, e a este devido o respectivo imposto (DL 406/68 - art. 12). A única exceção prevista refere-se aos serviços da construção civil, aos quais se atribui ao Município do local da obra o direito à exigência do referido imposto.

As alíquotas máximas serão fixadas através de Lei Complementar (C.F. art. 156, S 4º), para impedir, mais uma vez, o livre arbítrio do legislador ordinário na fixação da carga tributária.

2.2.3 - IMPOSTOS PATRIMONIAIS (SOBRE TRANSMISSÃO DE PATRIMÔNIO):

Outra classificação dos impostos encontrada na doutrina tradicional, subdivide-os em impostos pessoais e impostos reais, e tem por base de consideração unicamente o elemento material de conexão tomado para medir a intensidade da norma tributária: se as condições individuais do sujeito passivo (pessoal), ou as peculiaridades materiais da coisa tributada ou do patrimônio (reais).

A despeito de tal classificação não estar assentada em qualquer critério jurídico, entre estes últimos (reais) encontram-se os impostos que tributam a transmissão do patrimônio, que são aqui destacados para análise de suas principais características.

2.2.3.1 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÕES DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS

Com a Constituição Federal de 1988, a competência para tributar as transmissões de patrimônio, que até então era privativa dos Estados-membros, ficou bipartida com os Municípios. O poder dos Estados-membros ficou muito restrito, sendo-lhes permitido, tão-somente, instituir imposto sobre as transmissões decorrentes da sucessão hereditária ("causa mortis") e sobre as transmissões a título gratuito ("doações"), de quaisquer bens ou direitos. Neste contexto, enquadram-se tanto os bens móveis, imóveis, títulos de crédito e demais direitos que integrem o patrimônio da pessoa física ou jurídica.

A base de cálculo eleita pela legislação ordinária é o valor venal (ou de mercado) na data da transmissão, sobre a qual incide a alíquota estabelecida pelo Estado tributante, respeitado o limite máximo fixado pelo Senado Federal. Em função desses parâmetros, a arrecadação dos Estados a este título é pouco expressiva, mesmo para aqueles que adotam a alíquota máxima de 4% sobre as transmissões a título gratuito (doações), como é o caso do Estado de São Paulo.

Estabelece a legislação que, nas operações de transmissão de patrimônio, o sujeito passivo é qualquer das partes integrantes da operação tributada, impondo responsabilidade ao agente público perante o qual ocorre a prática do ato, pela fiscalização e certeza do cumprimento da obrigação tributária.

2.2.3.2 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO "INTER VIVOS", POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS (I.T.B.I.)

Atribuição anteriormente cometida aos Estados-membros, passa com a Constituição de 1988 para a órbita do poder Legislativo municipal dentro do espírito que norteou a atual CARTA de fortalecimento das finanças municipais, através de fontes próprias de criação de receitas.

Contrariamente aos Estados, a quem compete tributar todas as transmissões "causa mortis", de "quaisquer bens e direitos", aos municípios só é lícito tributar as transmissões "inter vivos", por ato oneroso e exclusivamente de bens imóveis e seus direitos correlatos.

A base de cálculo continua sendo o valor da transmissão, sobre a qual incide alíquota que tem ficado em torno de 2%. A responsabilidade pela verificação do efetivo recolhimento fica a cargo do serventuário público, perante o qual for lavrado o instrumento de transmissão, dele devendo constar declaração do montante recolhido.

3 - CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:

3.1 - FORMA DE ORGANIZAÇÃO:

Tendo presente a forma de organização do Estado brasileiro sob a ótica da Federação, onde a soma das vontades dos entes federados constitui o poder central (União), com a manutenção da autonomia e independência dos Estados e Municípios, já é possível antecipar que, no campo tributário, essa autonomia pressupõe o poder de gerar as suas próprias receitas, o que pressupõe a estipulação de competências, originárias a cada esfera tributante.

Assim, é verdadeiro afirmar que, em matéria de administração tributária, não há hierarquia entre a União, os Estados e os Municípios, visto que cada um desses poderes tem a mesma fonte de validade das suas regras tributárias, ou seja, a Constituição Federal.

Por terem competências próprias e a faculdade de imposição dos tributos a cargo de cada pessoa política, têm também administração tributária autônoma, com regras próprias instituição, arrecadação, fiscalização e administração de seus tributos.

É o que estabelece a Constituição Federal em seu art. 24:

"Art. 24 - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais".

O texto transcrito ressalta que, a despeito de terem autonomia para traçarem as diretrizes na administração dos tributos que lhe cabem, compete exclusivamente à União legislar sobre as (normas gerais) que dão estrutura, suporte e uniformidade ao sistema, como são exemplos as regras sobre lançamento, decadência, prescrição e domicílio tributário, hoje veiculadas através de lei complementar que se constitui no Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), a qual devem obediência todos os entes tributantes.

Respeitadas essas diretrizes básicas, tanto a União, como os Estados e Distrito Federal, assim como os Municípios têm aptidão para legislar sobre os tributos de suas competências, obedecidos, ainda os preceitos constitucionais.

Sob o ponto de vista do administrado (sujeito passivo), pode ficar ele submetido às regras dos administradores tributários das três esferas de governo, dependendo das atividades por ele exercidas, sem que, com isso, haja prevalência de uma administração sobre a outra.

3.2 - MEIOS MATERIAIS E HUMANOS E SUA DISTRIBUIÇÃO TERRITORIAL:

Dada a autonomia e independência dos entes tributantes evidenciadas no item anterior, é consequência natural que tanto a União, como os Estados e Distrito Federal e os Municípios tenham que suprir as suas organizações dos meios materiais e humanos, necessários para gerir e administrar toda a atividade da tributação.

No governo central, esta atividade está a cargo do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, através do Departamento da Receita Federal, que tem a missão de administrar a arrecadação e fiscalização de todos os tributos da União. Para tanto, conta com repartições federais espalhadas em todo o território nacional, dotadas de equipamentos e pessoal encarregado da execução da atividade fim. O Departamento da Receita Federal, além dos seus órgãos centrais localizados em Brasília, atua em todo o território nacional através de:

- 10 sedes de Superintendências Regionais;
- 82 sedes de Delegacias Regionais;
- 66 Inspetorias, e
- 412 Agências

No exercício de 1992, os recursos orçamentários alocados ao Departamento da Receita Federal são da ordem de Cr\$ 1,5 trilhões de cruzeiros.

Na área dos Recursos Humanos, a Receita Federal conta com os servidores integrantes da carreira Auditoria do Tesouro Nacional - ATN, composta pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional - AFTN, de nível superior, e pelos Técnicos do Tesouro Nacional - TTN, de nível médio. Os quadros 3.2-I e 3.2-II mostram a mão-de-obra disponível e a prevista.

Cada Estado, por sua vez, através da sua Secretaria de Finanças, estrutura toda a sua máquina tributária, instalando postos administrativos no âmbito de sua jurisdição, provendo-os dos meios materiais e humanos necessários à administração dos seus tributos.

Tabela 3.2 - I

RECUSOS HUMANOS

FORÇA DE TRABALHO DA RECEITA FEDERAL

JULHO/92

	AFTN	TTN	SERPRO (1)	OUTROS (2)	TOTAL
TOTAL	5.309	5.813	3.869	2.439	17.430
% S/TOTAL	31%	33%	22%	14%	100%

OBS.:

- (1) Mão-de-obra de Empresa Pública (SERPRO) que presta serviço ao DpRF
 (2) Outras categorias funcionais do Serviço Público.

Tabela 3.2 - II

LOTAÇÃO DA CARREIRA ATN

JULHO/92

	AFTN	TTN	TOTAL
LOTAÇÃO IDEAL LEI Nº 8.383/91	15.000	18.000	33.000
LOTAÇÃO REAL	5.390	5.813	11.122
CLAROS	9.691	12.197	21.888

OBS.: AFTN - Auditores Fiscais do Tesouro Nacional (Nível superior)
 TTN - Técnicos do Tesouro Nacional (Nível médio)

De igual forma os Municípios reservam, na sua estrutura organizacional, uma secretaria específica voltada para administrar as suas fontes de receitas derivadas da tributação, com os meios de que dispõem.

3.3 - DIVISÃO DAS COMPETÊNCIAS:

A rigidez do sistema tributário brasileiro, já destacada em capítulo precedente, aliada a forma da organização do Estado (Federação), e a consagração do princípio da autonomia dos Municípios (Art.30) resultaram na concepção de competências tributárias autônomas e distintas para cada esfera de governo, como corolário da necessária independência entre os entes tributantes.

Assim, exceto no tocante a instituição de **taxas e contribuição de melhoria**, onde a competência é comum das três esferas da administração, pela característica contraprestacional dessas espécies tributárias, no tocante aos impostos a competência é privativa, vale dizer, a Constituição Federal elencou os impostos que cabem à União instituir (Art. 153), os que cabem aos Estados federados (Art. 155) e os impostos que são reservados aos Municípios (Art. 156).

Ao mesmo tempo, fixou a Constituição, ao lado das atribuições de competência, regras que determinam a distribuição da arrecadação de alguns tributos, suprimindo, desta forma, os Estados e Municípios de receitas que lhes são destinadas por transferências financeiras de outros impostos.

Os quadros que seguem permitem visualizar a competência privativa de cada esfera de governo e a forma de distribuição desses recursos:

IMPOSTO DA UNIÃO

IMPOSTO	DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA
I - Importação de Produtos Estrangeiros (I. I)	NÃO HÁ
II - Exportação para o exterior de Produtos Nacionais ou Nacionalizados.	NÃO HÁ
III - Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR)	Municípios, Est. e D. F. (100%) do IR, retido por eles na fonte 21,5 - F. P. Est. e D. F. 47% 22,5 - F. P. M 3,0 - Norte, Nordeste, Centro-Oeste
IV - Produtos Industrializados (IPI)	47% 21,5 - F. P. E e D. F. 22,5 - F. P. M 3,0 - Norte, Nordeste, Centro-Oeste 10% - Est. e D. F. > Razão de Export.
V - Operações de Crédito, Câmbio e Seg. ou relativos e V. Imob. (ISOF)	30% Est, DF Quando s/OURO = 70% Municípios de orgiem
VI - Propriedade Territorial Rural (ITR)	50% Municípios dos Imóveis
VII - Grandes Fortunas (GF)	NÃO HÁ
VII - Outros Impostos (Residual)	20% Estados e D. F.

IMPOSTOS DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

I - IMPOSTOS	DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA
a) Transmissão "causa mortis" e doação de quaisquer bens ou direitos	NÃO HÁ
b) Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.	25% Municípios
c) Propriedade de veículos automotores (IPVA).	50% Municípios dos veículos
II - ADICIONAL: de até 5% do IR sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.	NÃO HÁ
REDISTRIBUIÇÃO	
10% (IPI) proporcional à Exportação.	25% - Municípios

IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

IMPOSTOS	DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA
I - Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	NÃO HÁ
II - Transmissão "Inter Vivos" a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI).	100% Município da situação do bem.
III - Vendas de combustíveis líquidos e gasosos à varejo, exceto óleo diesel.	NÃO HÁ
IV - Serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar.	NÃO HÁ

**3.4 - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:
DISTRIBUIÇÃO DAS FUNÇÕES:**

Não é demais repetir que o sistema tributário brasileiro está calcado na confirmação do princípio federativo, que assegura a união indissolúvel dos entes federados, em convivência harmônica com ampla autonomia de seus membros, que têm competências exclusivas para instituírem os seus próprios tributos. Dessa concepção resulta, inexoravelmente, que cada esfera do governo tributante tenha organizada a sua própria administração tributária, desenvolvendo desde as atividades da criação das suas regras de incidência (legislativo), seguida da regulamentação da sua aplicação prática, com a inspeção do seu cumprimento por parte das pessoas

obrigadas, julgamento administrativo das controvérsias dessas exigências, até o controle da sua máquina administrativa e gestão autônoma dos recursos arrecadados (executivo).

A competência privativa para instituir, arrecadar e administrar seus próprios impostos, leva os governos tributantes a organizarem, individualmente, cada esfera da administração tributária, podendo ser encontrada em cada uma delas as atribuições das funções da fiscalização, arrecadação, e gestão dos recursos públicos. Para tanto, cada esfera de governo tem que assumir a iniciativa para modernizar a sua administração tributária, dotando-a dos recursos humanos e materiais para desempenho das atribuições que lhes são próprias. Daí porque a utilização dos recursos da informática é desenvolvida, simultaneamente, nas três esferas de governo, com projetos e equipamentos próprios, voltados para atender exclusivamente às necessidades de cada ente tributante.

Na esfera do governo central, por exemplo, há uma empresa pública, (SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS - SERPRO), criada há muitos anos para desenvolver toda a atividade de informática do poder central, que tem hoje como seu maior cliente o Ministério da Economia, através do Departamento da Receita Federal. Muito se discute o papel do SERPRO na atual estrutura que o tem colocado como um mero prestador de serviços, sem autonomia para definir as necessidades da administração pública, nem as suas prioridades.

O mesmo fenômeno se passa na área da seguridade social, cuja responsabilidade de fiscalização, administração e gestão dos recursos arrecadados está a cargo de autarquia - INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL -, vinculada ao Ministério da Previdência, ao passo que toda a sua atividade de informática está reservada a outra empresa pública, a DATAPREV, com administração autônoma, separação esta que não tem se mostrado eficiente no combate às fraudes no campo do controle dos benefícios previdenciários, se esta fora uma das propostas que fundamentou a separação inicial.

Esse quadro tem contribuído para que as autoridades comecem a idealizar um novo modelo para o órgão encarregado da

administração dos tributos federais, cujos primeiros estudos acenam para a necessidade de separar duas de suas funções básicas: a administração dos chamados "tributos internos" e a administração do "comércio exterior". A primeira com finalidade exclusivamente arrecadatória, encarregar-se-ia de suprir financeiramente as necessidades do poder público, e a segunda, voltada para o controle da política governamental das importações e fomento das exportações, tarefa que estaria reservada com exclusividade às "aduanas".

Nesse novo modelo busca-se dar autonomia à administração tributária, fornecendo-lhe os meios necessários para cumprimento dos deveres que lhes são cometidos, inclusive no tocante a informática, onde hoje se desenvolve política de modernização da Receita Federal, procurando dotá-la dos recursos tecnológicos adequados ao desempenho da sua função.

3.5 - POLÍTICA DE RECURSOS HUMANOS:

Como já registrado, cada esfera de governo tem sua administração tributária autônoma, por conseguinte, seleciona o seu quadro de pessoal e fixa sua política de recursos humanos, segundo suas próprias necessidades e conveniências, respeitados os preceitos constitucionais atinentes aos direitos e garantias de cada cidadão e os princípios que norteiam a atividade da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Na esfera da administração tributária federal, essa atividade está reservada a uma secretaria do Ministério da Economia (Secretaria da Administração) que fixa a política de seleção, formação e capacitação da mão-de-obra destinada ao Departamento da Receita Federal. Neste Departamento há uma carreira específica estruturada - AUDITORIA DO TESOUREIRO NACIONAL (AFTN) -, composta por dois grupos de servidores, um de nível superior (Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional - AFTN) e outro de nível médio (Técnico do Tesouro Nacional - TTN), cargos esses que só podem ser supridos através de concurso público.

Depois de quase dez anos sem novos concursos para esses cargos, o que contribuiu para aniquilamento do órgão encarregado da administração tributária federal, o governo central, no final do ano de 1991, resolveu ampliar o quadro de servidores anteriormente estipulado para a carreira da Auditoria, autorizando a realização de concursos anuais para que eleve o número dos atuais auditores, de aproximadamente 5000, para 15000.

Essa medida só será concretizada ao longo de alguns anos, uma vez que é intenção da administração recrutar 1000 novos auditores a cada ano, cujo processo de seleção via concurso público, com previsão de uma segunda etapa de formação em escola própria, não permite capacitação adequada de maior número de candidatos a cada recrutamento.

Neste particular, ressalte-se que o Ministério da Economia dispõe de uma escola própria (ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF) voltada exatamente para a capacitação dos seus servidores militantes na área da administração tributária, com núcleos hoje descentralizados em várias regiões do país, estrutura que permite desenvolver atividade de constante aperfeiçoamento e reciclagem da mão-de-obra disponível, ao lado do recrutamento de novos servidores. No entanto, esta escola ficou quase que desativada nestes últimos anos, só ganhando novo impulso a partir dessa atual diretriz de revisão do quadro de pessoal da administração tributária.

O Departamento da Receita Federal desenvolve política de treinamento, em duas modalidades:

- a) **NÍVEL TÉCNICO:** visa a permanente capacitação para as tarefas próprias da área de atuação do Servidor;
- b) **NÍVEL GERENCIAL:** visa aprofundar as experiências na busca do desenvolvimento gerencial.

Os programas desse segundo nível foram retomados recentemente e integram o Programa de Qualidade e Produtividade, inaugurado pelo Governo Federal.

4 - RECENTES ALTERAÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO:

A última grande reforma do sistema tributário brasileiro ainda está marcada pela Constituição Federal de 05.10.88, que acabou suprimindo alguns poderes antes cometidos ao governo central e reforçando a capacidade de gerar receitas dos Estados e Municípios, principalmente destes últimos. No entanto, esta alteração não foi acompanhada de redistribuição proporcional dos encargos atribuídos as diferentes esferas de governo, o que ocasionou uma sensível perda da capacidade do governo federal em solver as obrigações que lhe são cometidas.

Acresça-se a isto a efetiva queda da carga tributária motivada por diversos fatores, entre eles: a instabilidade da economia; a aceleração do processo inflacionário com perda real dos impostos recolhidos; a expansão do segmento informal da economia e o aumento da evasão tributária.

Vários planos de governo foram colocados em prática, no intuito de reorganizar a economia do país e, neste aspecto, a atividade da tributação teve que se mostrar dinâmica para acompanhar cada reforma intentada. Vejamos algumas dessas alterações mais relevantes.

4.1 - REFORMAS RECENTES:

Todas as medidas de ajuste fiscal, criadas a partir da Constituição de 1988, em regra na esfera federal, estiveram voltadas só para o incremento da arrecadação tributária, face aos insucessos dos planos econômicos e a crônica inflação que continua assolando o país. Nesse período, não se alterou a estrutura do sistema tributário, ao nível das competências constitucionais. As chamadas reformas só estiveram voltadas para elevação de alíquotas, aumento da base tributável via redução de deduções, encurtamento dos períodos de apuração e diminuição dos prazos para liquidação das obrigações tributárias. Tudo isto

sem contar com a indexação dos tributos, já a partir do seu fato gerador, para se evitar a sua corrosão pelos altos índices inflacionários.

Alguns exemplos:

a) IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (Lei nº 7.713/88):

Consolida-se o regime de bases correntes para tributação das pessoas físicas, através do imposto de renda. A mensuração da carga tributária de cada cidadão, que era feita anualmente com base na sua declaração de rendimentos, passa a ser feita mensalmente, "a medida que os rendimentos são auferidos".

Esta lei revogou uma série de isenções e deduções anteriormente permitidas, fazendo com que sua base de incidência fosse alargada, medida que veio atenuada com a fixação de apenas duas alíquotas progressivas: 10% e 25%. Hoje, a primeira faixa de incidência já foi alterada de 10% para 15%.

Os rendimentos obtidos do mercado financeiro sujeitam-se a tributação exclusiva de fonte, tornando definitiva essa exigência, independente das demais circunstâncias pessoais que possam afetar a vida de cada contribuinte.

Com o aperfeiçoamento do sistema de bases correntes, os chamados ganhos de capital passaram a ser inteiramente tributados, em separado dos demais rendimentos, mediante alíquota fixa de 25%, no mês de sua percepção.

b) SEGURIDADE SOCIAL: (Lei 7689/88)

Criada a contribuição social incidente sobre o lucro das empresas (8%), destinada ao financiamento do sistema de seguridade social. Já a partir do ano de 1989, essa contribuição subia para 10% para as empresas em geral, enquanto que as entidades financeiras, ficavam oneradas em 15% dos seus resultados.

É de se ressaltar que, além dessa contribuição, as empresas contribuem, ainda, para o custeio da Seguridade Social, com mais uma parcela equivalente a 2% do faturamento mensal e 20% incidente sobre a folha mensal de salários. A partir de 1992, em troca da supressão da incidência mensal de 2% sobre o faturamento, as entidades financeiras tiveram elevação da contribuição incidente sobre o lucro, de 15% para 23%.

c) IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS: (Lei 8383/91)

Não vencendo a inflação, o governo partiu para recuperar a arrecadação tributária em cima das empresas, promovendo substancial alteração nas regras do imposto de renda das pessoas jurídicas. Para desespero do mercado, o período de apuração da base tributável que era de um ano, foi alterado para um mês, obrigando as empresas a levantar balanço no último dia de cada mês e pagar o imposto devido, já indexado, até o mês subsequente.

Paralelamente, prevendo a grande dificuldade da maioria das empresas no cumprimento dessa sistemática, permitiu que um maior número delas pudesse exercer a chamada tributação simplificada (Lucro Presumido), com a utilização de percentuais estimados sobre a receita bruta de cada mês (30% - serviços e 3,5% - outras receitas).

O grande movimento de empresários e profissionais que declararam resistência a esta sistemática já provocou um recuo estratégico do governo federal, permitindo, no ano de 1992, que a maior parte das empresas possa efetuar consolidações semestrais de seus resultados, sem contudo ficar abolido o pagamento mensal do seu imposto, mesmo que estimado com base no apurado no período anterior.

4.2 - PLANOS ATUAIS DE REFORMA:

A multiplicidade de incidências do sistema tributário brasileiro aliada ao grau de complexidade da legislação no

cumprimento das obrigações tributárias detonou movimento originário das bases no sentido de se introduzir um imposto único, que pudesse atender a todas as necessidades do Estado e simplificar a vida dos contribuintes.

O movimento ganhou força com projeto de parlamentar que institua o imposto único sobre os cheques emitidos, passando a ser sustentado em campanhas publicitárias e apoiado por significativa camada da sociedade.

O governo embarcou no movimento de repulsa ao atual sistema e, sensível às dificuldades de implantação do propalado imposto único num Estado federado, constituiu uma comissão técnica encarregada de apresentar um projeto de Reforma Fiscal, cujo trabalho acaba de ser submetido ao Presidente da República que o enviou ao Congresso Nacional em julho de 1992.

4.2.1 - FUNDAMENTOS DA NECESSIDADE DA REFORMA:

Segundo a exposição de motivos que acompanha o projeto, a Reforma Fiscal está assentada em três premissas fundamentais, cujo trecho é aqui reproduzido para melhor compreensão de sua abrangência:

“Em primeiro lugar, a base de arrecadação de tributos no Brasil está muito reduzida. Apenas 7 milhões de pessoas contribuem para o IR pessoa física, de uma população economicamente ativa de 61 milhões de habitantes. Aproximadamente 2,3 milhões de empresas são contribuintes do IRPJ, dos quais 55.000 são responsáveis por 80% da arrecadação dessa receita. Os impostos sobre a renda incidentes sobre empresas atingem níveis de 52% para empresas não financeiras e 65% para empresas financeiras, e os impostos sobre o faturamento oneram ainda mais esta estrutura. Adicionalmente, um problema que diz respeito ao financiamento da previdência social, há o recolhimento sobre folha salarial de 45,6% (10% empregado, 20% empregador, 2% de seguro contra acidentes de trabalho, 8% do FGTS, 2,5% para o salário-educação e 3,1% para outros fins). Há, por fim, os diversos

encargos trabalhistas, com o adicional de 33% por férias, as férias de 30 dias corridos, o aviso prévio e a indenização adicional de 40% do FGTS para os casos de dispensa não justificada, o vale-transporte e a obrigatoriedade das empresas com mais de 100 empregados fornecerem refeições aos seus funcionários. Este elenco de encargos torna o custo do empregado incrivelmente elevado. Tanto a pesada carga de contribuições sobre folha como os encargos trabalhistas têm levado à crescente informalização das relações de trabalho, reduzindo ainda mais o universo de contribuintes. Aqui reside a essência do problema: muito poucos estão pagando por muitos. E a cada "nova" reforma do sistema tributário-previdenciário onera-se ainda mais o minguado universo de contribuintes, causando evasão ainda maior, e assim sucessivamente.

Conclui-se que há a necessidade de uma racionalização dos impostos com o propósito de aumentar a base arrecadadora, através da redução da alíquota média viabilizando, assim, a diminuição da informalização da economia brasileira.

Em segundo lugar, embora a carga bruta situe-se em um nível razoável, a União perdeu significativa receita com o advento da Constituição de 1988, e nem por isto os encargos correspondentes foram repassados aos Estados e Municípios. A estrutura de impostos ora vigente dificulta a obtenção dos necessários recursos adicionais. Com efeito, se houvesse uma elevação pura e simples das alíquotas do IR e do IPI, aproximadamente 50% iriam para os Estados e Municípios, tornando o aumento duplamente doloroso para um ajuste da União. Como forma de contornar estas restrições, tributos não comprometidos com transferências a Estados e Municípios têm sido utilizados com objetivo arrecadador, como o FINSOCIAL e o IOF. O FINSOCIAL incide em cascata, assim como seu similar, o PIS-PASEP e juntos já arrecadam 2,5% do PIB, com graves distorções. O IOF, originalmente um instrumento de política monetária, tornou-se um imposto que já chegou a angariar mais de 1% do PIB, o que representa uma aberração econômica tão grande quanto achar que tarifas de importação e exportação tenham objetivo arrecadador. Além disso, a sua fonte de arrecadação - os

juros nominais - tenderá a desaparecer, à medida que a inflação regrida para patamares civilizados.

Em terceiro lugar, a grande diversidade de impostos e contribuições parafiscais torna a sua fiscalização muito complexa, e a administração privada do recolhimento dos impostos onerosa. Muitas empresas de porte médio têm departamentos inteiros só para tratar de assuntos tributários e o contribuinte pessoa física, todos os anos, depara-se com uma novidade ao preencher seu formulário do IRPF.

Pelo que foi exposto, conclui-se que:

a) a base de arrecadação de tributos em geral deve ser aumentada, com a diminuição da alíquota média;

b) a quantidade de impostos e contribuições parafiscais deve diminuir;

c) a nova repartição tributária deve financiar prioritariamente a União, ou os Estados e Municípios devem receber mais encargos, ou a combinação de ambos;

d) os Estados e Municípios devem ter, como piso para sua arrecadação bruta, o nível hoje existente, em termos reais, obedecendo à nova ordem federativa determinada pela Constituição de 1988."

4.2.2 - EXTINÇÃO DE TRIBUTOS:

Uma das bandeiras a nortear a Reforma Fiscal tem sido a de simplificar as relações entre o Fisco e o Contribuinte. Expressa o projeto que:

"Tendo em vista promover o ajuste fiscal, eliminar os focos de sobretaxação sobre a produção e reduzir a cunha fiscal sobre os salários, propõe a extinção dos seguintes tributos:

a) no âmbito Federal, a contribuição social sobre o lucro, o adicional do imposto de renda pessoa jurídica, o imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, o imposto de renda retido na fonte sobre remessas de lucro e dividendos, o imposto sobre

grandes fortunas, a contribuição social do salário-educação, a contribuição para o INCRA, o IOF, o FINSOCIAL e o PIS-PASEP;

b) no âmbito Estadual, o adicional sobre o imposto de renda estadual e o imposto sobre transmissão de bens imóveis "causa mortis";

c) no âmbito Municipal, o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e o imposto sobre transmissão de bens imóveis "inter vivos".

A exposição de motivos que acompanha o projeto ressalta a consciência de que estes impostos listados "complicam a vida do contribuinte, estimulam a sonegação, distorcem preços relativos e acentuam a regressividade".

4.2.3 - A NOVA DISTRIBUIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS:

Seguindo a exposição de motivos do projeto do Executivo é possível destacar a nova estrutura idealizada para o sistema tributário. Eis a proposta:

"Cabe observar que os importantes fatos geradores de impostos resumem-se a apenas três: a renda, o consumo e a propriedade. Cada um deles é adequado para uma determinada instância do governo. As administrações locais funcionam como prestadoras de serviços e têm na propriedade imobiliária um instrumento de arrecadação útil, justo e eficiente. Por outro lado, as políticas de redistribuição de renda e de estabilização econômica são típicas do governo federal: os impostos diretos adaptam-se a estas funções por serem aplicados conforme a capacidade contributiva.

A natureza do gasto público estadual é mista entre nacional e local. Para atendê-la, o imposto não-cumulativo sobre o consumo é um excelente instrumento de arrecadação. Permite a explicitação do ônus tributário nas notas fiscais, a diversificação de alíquotas entre produtos e entre Estados e a desoneração da carga tributária nos investimentos e nas exportações.

Resumindo, a renda abrangente é um fato gerador adequado para a União, o consumo para os Estados e a propriedade para os Municípios. Coincidência ou não, esta é a configuração da distribuição de competências da Reforma Tributária de 1965-67, cujos elementos essenciais subsistem. Impõem-se, obviamente, a sua revisão e atualização".

Dentro desse novo contexto, estabelece o projeto:

"Adicionalmente, criam-se o imposto sobre ativos de empresas, os impostos seletivos sobre energia elétrica, combustíveis e telefonia e sobre fumo, bebidas e veículos, a contribuição sobre operações relativas à movimentação ou transmissão de titularidade de numerário, créditos ou direitos e o Imposto de Renda sobre o ganho correspondente à parcela residual de financiamentos do SFH imputados ao Fundo de Compensação de Variações Salariais.

Propõe, ainda, a fusão dos seguintes impostos: do imposto territorial rural, de competência federal, com o imposto predial e territorial urbano, de competência municipal, gerando o imposto sobre propriedade de competência municipal; o imposto sobre produtos industrializados, federal, com o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, estadual, e o imposto sobre serviços, municipal, dando lugar ao imposto de valor adicionado, de competência estadual".

Por último, registre-se que a proposta do imposto sobre ativos das empresas tem a função básica de ser um imposto de renda mínimo, independente dos resultados das empresas, coibindo a sonegação, enquanto que a contribuição sobre as Transações Financeiras visa financiar o sistema de seguridade social, desonerando a carga tributária incidente sobre os salários.