

## **O aumento da carga tributária sob diversas formas**

**Kiyoshi Harada; Aline Aparecida S. Tavares**

**kiyoshi@haradaadvogados.com.br**

▪ Sumário: Introdução. 2 Mecanismos de exacerbação tributária. 2.1 Cálculo do tributo por dentro. 2.2 Expansão da base de cálculo. 2.3 Retenção na fonte 2.4 Substituição tributária para frente. 3 Conclusões.

### **1. Introdução**

A reforma tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, ampliou o leque de possibilidades de acréscimo da carga tributária das empresas. O poder tributante, com sua fome arrecadatória, começa a utilizá-la de forma duvidosa, sob o argumento de que à medida que a economia perde fôlego, para que haja sustentação do ajuste fiscal, há necessidade, não só, de cortes adicionais de gastos, como também, de novos aumentos de tributos. Só que cortes de despesas ficam apenas na retórica, ao passo que, o aumento da pressão tributária é uma realidade constante. É assim que a carga tributária brasileira chegou em torno de 37% do PIB. Apesar dessa elevada carga, superior a dos países do primeiro mundo, os serviços públicos prestados pelo nosso Estado correspondem àqueles prestados por países subdesenvolvidos, contrastando-se com os serviços públicos disponibilizados pelos demais países emergentes.

Desta forma, atualmente, as empresas brasileiras são obrigadas a pagar mais tributos do que seus concorrentes externos, além de não poderem usufruir os serviços públicos proporcionais a esse custo tributário, bem superior ao de todos os países do continente.

Pois bem, o sistema tributário brasileiro possui inúmeros princípios tributários, conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar, voltados para a proteção do contribuinte. Entretanto, o legislador infraconstitucional viola, constantemente, vários desses princípios, sem que haja controle adequado por parte do Poder Judiciário.

O que tem acontecido é que o legislador tem atentado apenas para a denominação formal das várias espécies tributárias, não se apegando à natureza de cada espécie, ignorando-a cada vez mais, para poder se adequar aos interesses do governo. Melhor explicando, sempre que determinado imposto é considerado inconstitucional, o legislador muda o nome desse imposto para taxa ou contribuição. A moda atual é de rotular tributos inconstitucionais de contribuição, principalmente, na esfera municipal: contribuição de iluminação pública, contribuição de remoção do lixo etc.

### **2. Mecanismos de exacerbação tributária**

Vários mecanismos são utilizados pelo legislador ordinário, para obter a elevação direta ou indireta dos tributos. Examinemos os principais deles.

#### **2.1 Cálculo do tributo 'por dentro'**

Os maiores defeitos de nosso sistema tributário, do ponto de vista de seus impactos sobre a atividade econômica, residem no ICMS e nas contribuições sociais, que adotam a regra da tributação por dentro, um mecanismo nebuloso, que aumenta a carga tributária, sem que a maior parte dos contribuintes o saiba.

Sabe-se que o ICMS possui sua alíquota fixada a partir do preço reajustado pelo montante do imposto, isso quer dizer que incide sobre si próprio. Esse imposto, por ser cobrado **por dentro**, ele não permite ao contribuinte ter uma idéia do preço da mercadoria adquirida, **antes e após** a incidência do imposto, apesar do seu destaque, para efeito de escrituração nos livros fiscais. Dessa forma, uma alíquota nominal de 18% equivalerá a uma alíquota real de 20,48%; a alíquota de 25%, incidente sobre o consumo de energia elétrica, equivalerá a uma alíquota de 33,35%, patamar não alcançado à época do antigo IVV cumulativo.

A legislação do ICMS varia tanto, de Estado para Estado, que, tendo em vista ser este o principal imposto do país, não seria exagero falar-se em vinte e sete territórios fiscais distintos. Acresce que, além de desuniforme, a legislação é instável, ou seja, apresenta variações freqüentes e erráticas no tempo. Existem ainda vários indícios de que os chefes de Executivos estaduais estão pressionando os legisladores para elevar as alíquotas incidentes sobre alguns serviços, como energia elétrica, telecomunicações, além de buscarem o aumento da arrecadação desse imposto a partir de novos fatos geradores.

Outrossim, além do ICMS no âmbito estadual, existe o IPI, no âmbito federal, tributando basicamente cinco fases da industrialização, permanecendo o ISS no campo de imposição pelas municipalidades. Ao contrário da regra adotada no mundo inteiro, quando se implementa um amplo imposto sobre o valor agregado, no Brasil, aquela tributação sobre o consumo, ao invés de ficar com um único ente político, repartiu-se entre três esferas políticas.

Isso tudo leva à conclusão que é de extrema importância a uniformização da tributação desse imposto em todo o território nacional, o que, significa tornar o sistema tributário brasileiro compatível com o de seus parceiros do Mercosul. Nesta esteira, seria oportuna a criação de um novo imposto sobre valor agregado, e com a legislação única e uniforme para todos os Estados-membros, como a que se pretende consolidar no final da reforma tributária, em 2007.

A União, por sua vez, vem investindo na expansão da **contribuição social**, não submetido ao regime de repartição do produto de sua arrecadação como acontece com o IR e o IPI. A pretexto de eliminar a cumulatividade vem aperfeiçoando o mecanismo de tributação por dentro como aquela base de cálculo estatuída para PIS/PASEP e COFINS-Importação. De fato, segundo o art. 7º da Medida Provisória 164/04, a base de cálculo do PIS/COFINS-importação será o **valor aduaneiro** que servir ou que deveria servir de base de cálculo do imposto de importação, **acrescido** do montante **desse imposto** (II), do **valor do ICMS** e do **valor das próprias contribuições** ( PIS/COFINS). Em outras palavras, as **contribuições do PIS/COFINS** incidem sobre o **valor do II**, sobre o **valor do ICMS**, que incide sobre si próprio e sobre o valor das contribuições, e **sobre o valor das próprias contribuições**, que incidem sobre o ICMS; tanto as contribuições, como o ICMS são calculados por dentro. Dessa forma, a soma das alíquotas nominais do ICMS (18%), do PIS/COFINS (9,25%) perfaz **27,25%**, ao passo que, o seu cálculo por dentro eleva a alíquota real para **37,46%**, isto é, acarreta uma diferença nominal de **10,21%**. Essa maneira perversa e enrustida de calcular o montante de cada tributo faz com que a majoração de ICMS, por exemplo, reflita imediatamente no valor do PIS/COFINS a ser pago e vice-versa. A Lei nº 10.865/04 na qual se converteu a MP nº 164/04, caracterizada por vestir um santo e desvestir um outro, suprimiu o imposto de importação da base de cálculo dessas contribuições.

Para aumentar a pressão tributária, já saturada, os Municípios também vêm seguindo o exemplo das demais entidades políticas, aumentando sua arrecadação tributária, basicamente de duas maneiras: elevando as alíquotas ou a base de cálculo, de um lado, e instituindo novos tributos, de outro lado. O exemplo mais claro é o do Município de São Paulo que, além de aumentar as alíquotas do IPTU, do ISS e da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos, criou novas taxas, como a de iluminação pública, a do lixo, a de construção etc., na verdade, todas elas, autênticos impostos. Após declaração de sua inconstitucionalidade, a taxa de iluminação passou a ser chamada de contribuição de iluminação. Só falta agora, passar a incidir sobre o valor do consumo

de energia, como pretendem os eternos reformistas, quando, então, teremos uma espécie de leão alado, ou seja, o principal (preço do consumo de energia) com natureza tarifária, e o seu adicional, a contribuição, com natureza tributária.

## 2.2. Expansão da base de cálculo

Outra maneira de elevação da carga tributária consiste na alteração da base de cálculo, às vezes, levada a efeito de forma sutil ou subreptícia.

A contribuição previdenciária, originariamente, incidia sobre a folha de salários. Com a EC nº 20/98, que procurou constitucionalizar a LC nº 84/96, essa contribuição passou a incidir sobre folha de remuneração, isto é, houve a substituição do vínculo empregatício pelo vínculo laboral, ampliando o seu campo de incidência.

A base de cálculo do PIS e da COFINS, também, sofreu elasticidade. Antes incidia sobre faturamento mensal, assim entendido a receita bruta de venda de mercadorias e de serviços. Com o advento da Lei nº 9.718/98, passou a incidir sobre o faturamento mensal, considerado como tal a receita bruta abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade exercida e da classificação contábil das receitas o que inclui as receitas financeiras.

A Lei nº 10.637/2002, sob o pretexto de instituir a não-cumulatividade do PIS/PASEP, majorou a alíquota do referido tributo de 0,65% para 1,65%. A cumulatividade, por si só, não é ruim. Ruim é o elevado montante do tributo a pagar, independentemente de ser cumulativo ou não-cumulativo.

No que tange à COFINS sabe-se que ela foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com alíquota inicial de 2% incidindo sobre o faturamento bruto das empresas. Ao depois, a sua base de cálculo foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27/11/98, passando a incidir sobre a receita bruta mensal, abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (art 2º), aplicando-se sobre a mesma a **alíquota de 3%** (art. 8º). Finalmente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2002, majorou sua **alíquota para 7,6%** (art. 2º) mantendo, no entanto, o regime da lei anterior para as pessoas jurídicas optantes pela tributação pelo imposto de renda com base no lucro presumido (art. 10, inciso II).

## 2.3. Retenção na fonte

Retenção na fonte, também, equivale ao aumento da carga tributária em razão do encurtamento do prazo de pagamento do tributo. Antes, só havia retenção na fonte para o imposto de renda e para a contribuição previdenciária dos trabalhadores.

A Lei nº 10.833/03, a pretexto de instituir a não-cumulatividade, não satisfeita com a brutal elevação da alíquota, estatuiu a obrigatoriedade de a pessoa jurídica promover a **retenção de 4,65% a título de COFINS, PIS/PASEP e CSSL nos pagamentos** que fizer a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços aí especificados, bem como pela **remuneração de serviços profissionais** (art. 30). Essa retenção é considerada **antecipação** do que for devido pelo contribuinte que sofrer a retenção (art. 36). Ela foi regulamentada recentemente pela Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa nº 381/04. As entidades políticas, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas públicas também deverão efetuar essas retenções ao efetuar o pagamento de remuneração pelos serviços prestados, de conformidade com o que dispõem os artigos 33 e 34 da Lei nº 10.833/03. No caso de sociedade de profissionais legalmente regulamentadas, a retenção da Cofins na fonte implica desrespeito à isenção concedida pela LC nº 70/91, isenção esta reconhecida e confirmada pela Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, apesar da obstinada resistência de alguns tribunais inferiores.

O que é pior, o legislador ordinário engendrou outras hipóteses de retenção da contribuição, implicando alteração da natureza específica do tributo. É o caso da contribuição especial para a seguridade social, incidente sobre folha de salários, que os tribunais vêm julgando válida a retenção na fonte. Como se sabe, a Lei nº 9.711/98 instituiu, para os casos de prestação de serviços por intermediação de mão-de-obra, a obrigatoriedade dos prestadores sofrerem a retenção do percentual de 11% sobre o valor de suas faturas de cobrança, como 'antecipação' do recolhimento da aludida contribuição previdenciária. No caso a jurisprudência está, *data vênia*, equivocada. Como é sabida, a base de cálculo dessa retenção de 11% é o faturamento, isto é, a mesma que serve de base para cálculo da Cofins, ao passo que, a base de cálculo da contribuição previdenciária é o valor da folha de pagamento, sempre menor que o faturamento do mês. Daí o **acúmulo** cada vez maior de crédito, **sem possibilidade de compensação**. Se a contribuição previdenciária e a Cofins fossem arrecadadas por mesmo órgão, a Secretaria da Receita Federal, não teria problema de acúmulo de crédito, pois, este poderia ser compensado com a Cofins, com o Pis, com a Csll etc.

Outrossim, a Lei nº 9.876/99 instituiu a obrigatoriedade de a empresa tomadora de serviços reter 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho. Aqui também há desqualificação da contribuição previdenciária, que incide sobre a folha **de pagamento** feito à **pessoa física**, e não, sobre o **pagamento da fatura** feito à **pessoa jurídica**, cooperativa de trabalho.

Relativamente ao ISS, a Lei Complementar nº 116, de 31-07-2003, introduziu algumas mudanças na sistemática desse imposto.

Não obstante a lei tenha fixado, como regra geral, o recolhimento do ISS no Município em que está estabelecido o prestador, e na falta de estabelecimento no Município de domicílio do prestador, o seu art. 3º estatui inúmeras hipóteses de pagamento do imposto no local da **prestação** de serviços. E para essas hipóteses, a lei criou a figura da 'responsabilidade tributária', por intermédio da qual o tomador de serviços torna-se o responsável pelo recolhimento do tributo, mediante retenção na fonte do ISS devido pelo prestador de serviços. Na realidade, a lei vem apenas corroborar a possibilidade da 'retenção' no regime jurídico do ISS, que já vinha sendo praticado por vários Municípios, foram dos limites da lei de regência nacional do imposto.

Essa retenção na fonte, aparentemente, instituída para por fim às chamadas guerras tributárias, na verdade, representa uma forma de antecipação do imposto. Prova disso está na obrigatoriedade dessa retenção pelas pessoas jurídicas imunes ou isentas, nos casos de serviços de construção civil, demolição, varrição, coleta de lixo, limpeza, controle e tratamento de afluentes.

Entendemos que hipóteses de retenção de tributos na fonte devem ter previsão em lei complementar, a teor do quanto disposto no artigo 146, III da Constituição Federal.

E, previsão em lei complementar, só existe para o IR e ISS. Ela não existe em relação ao PIS-PASEP e à COFINS.

Entretanto, não é tarefa simples questionar perante o Poder Judiciário a constitucionalidade da instituição de retenção na fonte dessas contribuições, COFINS, PIS/PASEP e CSSL, na forma prescrita pelo art. 30 e seguintes da Lei nº 10.833/03.

Isso porque, a sistemática de retenção de tributos pela fonte pagadora já é algo tido como aceitável pelos tribunais desde há muito tempo, especialmente, em relação ao imposto de renda, que comporta em sua legislação hipóteses de tributação exclusiva na fonte, por força do disposto no parágrafo único do art. 45 do CTN: *A lei poderá atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe*

*caibam*. Em vista disso, em casos semelhantes, os tribunais, muitas vezes, consideram a sistemática de retenção na fonte como uma mera técnica de arrecadação tributária, necessária para uma melhor operacionalização da cobrança de tributos.

A própria Constituição Federal, alterada pela Emenda nº 03/1993, permite, expressamente, em seu artigo 150, § 7º, a tributação de 'fatos futuros', o que alberga o regime de substituição tributária, semelhante ao que ocorre em geral, nas retenções de tributos pela fonte pagadora.

Todavia, em atenta análise a tal dispositivo, percebe-se que o mesmo não se aplica aos tributos aqui mencionados (ISS, PIS/PASEP, COFINS, CSLL). Ao estabelecer que *a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente...* tratou de caso típico de tributos que incidam sobre várias etapas de movimentação da mercadoria ou produtos. A retenção, por si só, não implica responsabilidade tributária. Se formos analisar a questão, de acordo com o que dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional, percebe-se que o dispositivo em comento não cuida expressamente da retenção na fonte, senão vejamos:

*“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Como se vê, na responsabilidade tributária há substituição legal do sujeito passivo natural (contribuinte) por uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, que toma o nome de responsável tributário. Na retenção, não existe essa substituição, mas, simplesmente a antecipação do tributo devido pelo sujeito passivo natural.

#### **2.4. Substituição tributária 'para frente'**

A chamada substituição tributária para frente, que tem sua matriz no § 7º do art. 150 da CF, nada mais é do que a técnica de antecipar o recebimento do imposto, sob condição de ulterior devolução imediata e preferencial, caso não ocorra o fato gerador presumido que serviu de base à exigência tributária. No caso do ICMS, incorrido o fato gerador presumido, porque ocorreu um outro em menor extensão, os Estados-membros vêm se recusando a permitir a utilização do crédito tributário acumulado, por uma de suas formas previstas na legislação. E o que é pior, as liminares concedidas em primeira instância, bem como decisões de mérito, proferidas em mandado de segurança, vêm sendo sistematicamente suspensas pelos tribunais a pretexto de grave lesão à ordem e às finanças públicas. Difícil de acreditar, mas é o que vem acontecendo. Bastará o Estado-membro aumentar a base de cálculo do fato gerador presumido, para perpetuar a retenção de uma arrecadação exagerada e antecipada, sem menor respaldo na situação fática ensejadora da obrigação tributária. Os tribunais, data venia, vêm falhando na missão de manter o Estado Democrático de Direito, deixando os contribuintes a mercê dos leões. E para agravar a imoralidade pública, alguns Estados-membros dispõem expressamente, em na respectiva legislação interna, a obrigatoriedade de restituição do imposto recolhido a maior e por antecipação, na hipótese de o fato gerador na etapa subsequente ocorrer por um valor menor.

Esclareça-se que, no caso das contribuições sociais, principais responsáveis pelo aumento na carga tributária nos últimos tempos (Contribuição previdência, Cofins, Pis-Pasep e Cslil), não há como sustentar que exista fato gerador presumido, de sorte a encontrar respaldo constitucional no 7º do art. 150 da CF. Outrossim, não encontram guarida na norma do art. 128 do CTN, porque retenção na fonte não se confunde com a atribuição de responsabilidade tributária, apenas antecipando parte do tributo devido pelo sujeito passivo natural. Por outro lado, falta lei complementar permitindo a retenção na fonte dessas contribuições sociais, que vêm encarecendo a produção brasileira e afastando o nosso país do mercado de concorrência internacional.

Neste passo, entendemos que as diversas contribuições sociais deveriam ser suprimidas,

substituindo-as por uma única contribuição de caráter não-cumulativo, de sorte a atender de imediato aos imperativos da competitividade e da economia brasileira.

### **3. Conclusões**

Fato concreto é que, mesmo antes da aprovação parcial da reforma, a carga tributária já vinha aumentando significativamente, estrangulando ainda mais a economia, atingindo duramente as empresas, principalmente, as de menor porte. Em sendo assim, não há como esperar a ampliação dos investimentos em um ambiente de mudanças freqüentes nas regras e sucessivos aumentos de carga tributária.

Há premente necessidade de reduzir o tamanho do Estado para aliviar a pressão que vem sendo exercida sobre o setor privado. Por isso, a Reforma do Estado deveria preceder a Reforma Tributária. Primeiro é preciso dimensionar o tamanho do Estado, avaliar quanto custa sua manutenção e funcionamento para, ao depois, preconizar as fontes de custeio desse mesmo Estado, por meio de tributos.

Finalmente, é triste constatar que, exatamente, em um país onde a Constituição Federal exauriu o Sistema Tributário, esculpindo uma quantidade fantástica de rígidos princípios limitadores do poder de tributar, os seus contribuintes são massacrados muito mais do que os de outros países, onde não existem tantas garantias constitucionais, porque optaram por um Sistema Tributário flexível, deixando quase tudo a cargo do legislador ordinário.

São Paulo, 13 de maio de 2004.

▪

Fonte: <http://jusvi.com>