

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA**

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

UMA ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

**Luciana de Queiroz Ribeiro Torres
Nº de Matrícula 9416479**

Orientadora: Marina Figueira de Mello

Dezembro de 1999

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA

MONOGRAFIA DE FINAL DE CURSO

UMA ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

“Declaro que o presente trabalho é de minha autoria e que não recorri para realizá-lo, a nenhuma forma de ajuda externa, exceto quando autorizado pelo professor tutor”.

Luciana de Queiroz Ribeiro Torres
Nº de Matrícula 9416479

Orientadora: Marina Figueira de Mello

Dezembro de 1999

“As opiniões expressas neste trabalho são de responsabilidade única e exclusiva do autor”

Agradeço especialmente aos meu pais, Aauto e Eliana, que tanto me ajudaram não só a superar os momentos difíceis na vida pessoal, acadêmica e profissional, como também me incentivaram na escolha da minha carreira.

À minha professora e orientadora, Marina Figueira de Mello pela paciência, dedicação e auxílio durante o desenvolvimento da minha monografia.

A todos os meus amigos, da faculdade ou não, que me deram força para trilhar este caminho e que, com certeza, colherão os frutos e as alegrias de minha carreira profissional junto comigo.

E a todos, que de uma forma ou de outra, estiveram ao meu lado durante todo esse trajeto, os meus sinceros agradecimentos.

ÍNDICE

I. Introdução.....	07
II. Contexto Atual.....	09
III. Breve Histórico do Sistema Tributário Brasileiro.....	12
III.1 – As origens do sistema tributário brasileiro.....	12
III.2 – A evolução da carga tributária.....	14
IV. Municípios, Arrecadação e Administração Tributária.....	20
V. A Repartição da Receita Tributária entre as Esferas de Governo.....	22
V.1 – A evolução da repartição da receita tributária entre os níveis de governo desde de 1960.....	24
V.2 – Distribuição regional da arrecadação tributária por níveis de governo...27	
VI. O Federalismo Fiscal	29
VI.1 – A crise federativa brasileira.....	31
VII. A Carga Tributária Brasileira no Contexto Internacional.....	35
VIII. Diretrizes para a Reforma Tributária.....	38
VIII.1 – As linhas gerais de uma reforma possível.....	38
VIII.2 – O debate sobre a reforma tributária no final dos anos 90.....	42
VIII.3 – A PEC 175-A de 1995: aspectos fundamentais.....	44
IX. Conclusão.....	48
X. Bibliografia.....	50
XI. Anexo.....	52

Tabela 1: Participação da Receita Tributária Global, Federal e Estadual (1970 / 90)

Tabela 2: Imposto de Renda de Pessoa Física em Países Selecionados

Tabela 3: Carga Tributária Anual

Tabela 4: Composição da Receita Tributária

Tabela 5: Imposto / Contribuição

Tabela 6: Participação da Receita Tributária Global, Federal e Estadual (1970 / 90)

Tabela 7: Carga Tributária de Países Selecionados

I. INTRODUÇÃO

A reforma do sistema tributário brasileiro é um dos principais pontos de debate da atualidade em se tratando da economia brasileira. Diante de toda esta polêmica faz-se necessária uma análise do atual sistema como um todo. O ponto principal deste debate gira em torno do nível da carga tributária nacional. Há quem argumente que a mesma é excessivamente alta, mesmo levando em conta que esta é inferior a de muitos países desenvolvidos. A tributação atinge de forma diferente os agentes econômicos, mas leva todos eles a uma mesma exigência: a redução dos tributos.

Diversas podem ser as concepções de reforma. De uma forma geral quase não há desacordo: os impostos devem incidir igualmente sobre pessoas com igual capacidade de

pagamento e, primordialmente, os ricos devem pagar mais que os pobres, seguindo desta maneira o conceito de equidade. O problema seria o instrumento a ser usado para atingir esse objetivo, uma vez que não há um imposto ótimo. Os impostos, sejam eles abrangentes ou seletivos, irão provocar, na grande maioria das vezes, distorções com custos difíceis ou mesmo impossíveis de serem estimados.

Os tributos devem respeitar os princípios da equidade e da capacidade de pagamento. Segundo a equidade, os impostos devem seguir o princípio do benefício, onde cada cidadão deveria contribuir proporcionalmente aos benefícios que recebe, e o princípio da capacidade de pagamento, onde os indivíduos com melhor situação financeira deveriam contribuir com uma parcela maior.

Ao analisarmos o atual quadro fiscal do Estado, podemos ver que não há possibilidade de diminuição da carga tributária no momento. Devemos entretanto notar que a mesma já atingiu um patamar alto o bastante.

Além da manutenção da atual carga tributária, faz-se necessária também não só uma reformulação que melhore a qualidade da tributação, mas também uma reforma nos gastos do Governo, de modo que estes se tornem mais produtivos. No caso brasileiro, diante de uma economia tão complexa, este seria o principal objetivo da Reforma Tributária: implementar um sistema tributário que envolva de forma viável a questão da alocação e da distribuição simultaneamente.

Desta forma, antes de qualquer iniciativa por parte do Governo Federal, devemos analisar a situação do atual sistema tributário nacional para diagnosticarmos os seus maiores "defeitos", seus prós e contras, o que deve ser mantido e o que deve ser abolido, levando em consideração as questões da eficiência e da equidade.

Esse estudo teria então como principal objetivo examinar a atual condição em que se encontra o sistema tributário brasileiro, sua capacidade de gerar receita, suas características e sua relação diante do contexto internacional.

II. CONTEXTO ATUAL

O atual sistema tributário brasileiro é ineficiente, a grande maioria dos tributos nacionais nem sempre são justos, tendo ainda suas arrecadações extremamente complexas, chegando até mesmo a facilitar a sonegação. Impostos como a CPMF, a Cofins e o Finsocial, incidem em cascata.

O sistema implantado com a Reforma de 1967 era um sistema não só moderno, mas que prezava pela qualidade. Essa queda na qualidade do sistema tributário, cronologicamente, é recente e ocorreu como uma forma alternativa da União aumentar sua receita para fazer frente ao aumento dos gastos ocorridos. Assim sendo, podemos justificar desta forma, o nascimento de impostos como a CPMF e a Confins, que foram

criados pela União para arrecadar recursos sem ter que compartilhá-los com as esferas inferiores de governo, daí a existência desses tributos de baixa equidade e justiça fiscal.

Em sua estrutura atual, o sistema tributário apresenta distorções relativas à equidade e à neutralidade, mencionadas anteriormente, quadro agravado pelo alto índice de sonegação, muitas vezes associado à complexidade do sistema, que deixa brechas na legislação capazes de reduzir o pagamento dos impostos, através das iniciativas das empresas em ações de "engenharia tributária" ou de contestação judicial.

A existência de sonegação exige aumentos de alíquotas para garantir o nível de arrecadação e esse aumento leva a mais sonegação, gerando assim o círculo vicioso da injustiça fiscal: contribuintes que cumprem rigorosamente suas obrigações - principalmente aqueles cujos impostos são retidos na fonte - competem em desvantagem com sonegadores e são prejudicados por novos aumentos de alíquotas.

Além da injustiça do lado dos contribuintes é importante também enfatizar o problema existente quanto aos tributos incidentes sobre a pessoa jurídica. Diante da globalização das economias mundiais e da formação de blocos econômicos regionais, torna-se de grande importância a competitividade das empresas nacionais. As alíquotas existentes sobre esses agentes econômicos dificultam as decisões de produção e investimento.

Os tributos que incidiam sobre bens e serviços costumavam dificultar a competitividade no mercado internacional, dificultando nossas exportações. Esse problema foi resolvido a partir da criação da chamada Lei Kandir (Lei complementar de 13 de setembro de 1996), que desonerava as exportações da maioria dos tributos que incidiam sobre esse tipo de atividade, justamente para aumentar a competitividade dos

produtos nacionais. Dessa questão das exportações nacionais surge ainda a discussão sobre a tributação na origem ou no destino.

A tributação no destino é aquela onde o imposto incide sobre o último elemento da cadeia produtiva, ou seja, o consumidor final. Esse tipo de tributação tem como objetivo aumentar a competitividade da economia, pois desta forma os produtos são exportados sem taxaço e os encargos só são pagos por quem consome os produtos.

Os impostos sobre a renda das empresas e sobre o salário da mão-de-obra também interferem na competitividade, mas não pela incidência em si, já que todos os países o utilizam, mas porque os níveis deste tipo de tributo diferem muito entre o Brasil e os países que comercializam com ele (ver anexo, tabela 1).

Na maioria dos países a maior parte da receita do imposto de renda provém da pessoa física (ver anexo, tabela 2), o que beneficia a sociedade ao promover a justiça social e a redistribuição da renda (diminuindo assim a concentração de riqueza). No entanto, no Brasil a maior parte da receita vem do imposto de renda sobre a pessoa jurídica, levando aos problemas já mencionados nos parágrafos anteriores.

III. BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

III.1 - As origens do sistema tributário brasileiro

Desde a proclamação da República até os anos 30, o sistema tributário brasileiro manteve praticamente a mesma estrutura existente na época do Império. Sendo uma economia basicamente agrícola tendo como centro dinâmico da economia nacional o mercado externo, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, com destaque para o imposto de importação que, em alguns anos, chegou a ter uma participação próxima de $2/3$ (dois terços) da receita total do setor público.

A primeira mudança importante ocorreu com a Constituição de 1891 que introduziu um novo regime onde os impostos de competência exclusiva da União e dos Estados era

devidamente discriminada. Ao Governo Federal couberam o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre as indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições relativas a seus correios e telégrafos. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Durante todo o período pré Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. No âmbito estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, e na municipal, o principal tributo era o incidente sobre as indústrias e profissões.

Com a Constituição de 1934 passaram a predominar os impostos internos sobre produtos. As principais modificações ocorreram no contexto dos estados e municípios. Os estados passaram a ter o poder de decretar o imposto de vendas e consignações (este passou a ser então a principal fonte de receita estadual), ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir desta Constituição, passaram a ter competência para decretar alguns tributos.

Com a introdução da Constituição de 1937, praticamente não houve alterações no sistema tributário vigente, com exceção da perda de competência privativa dos estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e dos municípios para tributar a renda das propriedades rurais.

No início da década de 1940, o imposto sobre vendas e consignações já era responsável por 30% do total da receita dos estados, enquanto que a participação do imposto de exportação caía para menos de 4%.

A Constituição de 1946, por sua vez, contribuiu com algumas importantes mudanças no sistema tributário. Em primeiro lugar, houve um viés no sentido de aumentar a receita dos municípios com a inclusão de dois novos impostos na sua área de competência: o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões (praticamente uma réplica do imposto sobre vendas e consignações). Em segundo lugar, institucionalizou-se um sistema de transferências de impostos, modificando a discriminação de rendas entre as esferas de governo. Este sistema foi reforçado pela emenda constitucional nº 5 do início da década de 1960 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do impostos de consumo e aumentou de 10 para 15% a participação dos mesmos no imposto de renda (IR).

No período 1946 / 1966, aumentou a importância relativa dos impostos internos sobre produtos. Em outras palavras, o Brasil entrou em uma fase em que a tributação sobre bases domésticas passou a ser crescentemente a mais importante, simultaneamente ao início de um processo de desenvolvimento industrial sustentado. Ou seja, o centro dinâmico da economia, que antes era o mercado externo, passou a ser o mercado interno.

Em 1956, o Brasil deu os primeiros passos em direção à tributação sobre o valor agregado, com a criação do imposto sobre o consumo. No início dos anos 60, os impostos sobre o consumo, sobre vendas e consignações, e sobre indústrias e profissões representavam cerca de 40%, 70% e 45% da receita total da União, estados e municípios, respectivamente.

III.2 - A evolução da carga tributária

Segundo o registro das contas nacionais, de 1946 a 1958 a carga tributária brasileira apresentou baixa oscilação, movendo-se de 13,8% do PIB para 18,7% (ver anexo, tabela 3). Iniciada a crise no começo da década de 1960, a carga tributária caiu atingindo o percentual de 15,8% do PIB no ano de 1962, diante da instabilidade tanto política quanto econômica, voltando a se recuperar nos anos seguintes como resultado da Reforma Tributária implementada de 1965 / 1967.

Essa Reforma criou um sistema tributário tecnicamente avançado para a época (apesar de falhar pela falta de equidade e pelo alto grau de centralização), tornando o Brasil um dos primeiros países do mundo a adotar um amplo e moderno sistema de tributação do valor adicionado. O antigo Imposto Estadual sobre Vendas e Consignações (IVC) foi substituído pelo ICM (que ainda hoje tem a vantagem de ser não-cumulativo), incidindo sobre o valor agregado gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e serviços, e a mesma sistemática foi adotada para o IPI, porém com base de incidência mais restrita, alcançando somente os produtos industrializados. O princípio da seletividade foi adotado para o IPI desde o início, passando a aplicar-se ao ICM somente na sua transformação em ICMS com a Constituição de 1988. O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza foi reformulado, ampliando-se consideravelmente seu poder arrecadador. Além disso, promoveu-se uma melhoria significativa na qualidade da administração tributária.

Essas mudanças introduzidas pela Reforma de 1967 geraram um aumento da carga tributária que atingiu 25% do PIB, permanecendo neste patamar durante o restante da década de 60 e ao longo de toda a década de 70.

O segundo choque do petróleo e a crise da dívida geraram sérias dificuldades sobretudo para os países em desenvolvimento, mas, apesar dessa recessão, a carga tributária manteve-se nesse nível de 25% do PIB, chegando a crescer ligeiramente em 1983. Uma série de mudanças introduzidas ao longo da década de 1980 conseguiu atingir o objetivo de sustentar o nível de arrecadação, evitando que a carga tributária se reduzisse drasticamente. Durante a segunda metade da década de 80, a carga tributária permaneceu no nível dos 23% a 24% do PIB, com exceção do ano de 1986 quando atingiu 27% devido a implementação do Plano Cruzado.

A carga tributária sofreu ainda um aumento considerável no ano de 1990 devido a implementação do Plano Collor, passando de 24,13% do PIB em 1989 para aproximadamente 29% em 1990, ou seja, um aumento de praticamente 5% da carga tributária num ano onde registrou-se uma queda de 4% no PIB. Essa elevação da carga tributária pode ser explicada pelo apoio da arrecadação na incidência sobre estoques financeiros, na captação da atividade informal e na utilização de dinheiro retido pelas autoridades monetárias, sendo assim pouco afetada pela forte recessão ocorrida nesse período. Por exemplo, um dos critérios para a liberação dos cruzados novos retidos antes do prazo previsto era a permissão para que estes fossem usados para pagamento de impostos atrasados. Dentre outras medidas, podem ser destacadas o fim do anonimato (inclusive dos títulos ao portador), ampliação de tributação financeira em bolsa e ouro, além da extensão do IOF ao estoque de riqueza líquida, corte de incentivos, etc. Diante da finalização dos efeitos únicos dessas medidas e da dificuldade técnica e política do governo para enfrentar uma reforma tributária mais abrangente, logo no ano seguinte, em 1991, a carga tributária voltava aos níveis anteriores, atingindo 25,24% do PIB.

Com a estabilização da economia decorrente do Plano Real e aprovação de novas medidas destinadas a aumentar os impostos, a carga tributária voltou a crescer, aproximando-se do nível de 30% do PIB no final da década de 90. A tendência à elevação da carga tributária ao longo dos anos 90 foi consequência principalmente do aumento da carga de tributos incidentes sobre bens e serviços, explicado em boa parte pelo crescimento da carga de impostos cumulativos, que do ponto de vista econômico, são de pior qualidade, prejudicando o desempenho do setor produtivo.

Ao nos concentrarmos nos tributos, podemos examinar que estes estão agrupados pela sua base de incidência e em diretos ou indiretos. Pelo aspecto da incidência, a distribuição da carga tributária revela desequilíbrio devido a incidência preferencial sobre bens, serviços e mão-de-obra se comparada a arrecadação total (ver anexo, tabelas 4 e 5).

Os tributos sobre bens e serviços representavam participação de 40 a 45% da receita total na década de 80, aumentando sua participação para algo entre 46 e 52% já nos anos 90. Em termos de carga tributária, esses tributos representavam 10% do PIB nos anos 80, passando a 13% na década de 90. O crescimento ocorrido entre essas duas décadas pode ser explicado pelo aumento da arrecadação dos impostos cumulativos (COFINS, PIS e IPMF), o que mostra uma decadência na qualidade da tributação. O aumento desse grupo de tributos (que não apresentam qualidade em termos de equidade e eficiência) tem uma forte justificativa, pois é a única forma viável do Governo Federal arrecadar para si, sem compartilhar, nesse caso, a arrecadação com as duas esferas inferiores do governo.

Os impostos sobre o comércio exterior mostraram-se constantes ao longo dos anos 80 e 90, representando menos de 2% da receita total, ou ainda 0.5% do PIB. Esse

comportamento pode ser explicado pelo fato desses impostos não terem funções arrecadatórias. O principal objetivo desse grupo de tributos é funcionar como instrumento de política comercial, incentivando as exportações ou restringindo as importações de modo a proteger o produto nacional e a balança comercial.

Podemos notar a pequena participação da tributação sobre o patrimônio na receita total (aproximadamente 2% em ambas as décadas). Uma explicação para este fato, seria que os impostos desse grupo (Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU e Imposto sobre a Propriedade Rural - ITR) têm suas cobranças baseadas em avaliações antecipadas dos bens, e as previsões da inflação futura são subestimadas. Este poderia ser um ponto forte para o debate da Reforma Tributária, uma vez que no Brasil a riqueza realmente não é tributada devido a sua alta volatilidade.

Impostos como o IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e IRPJ (Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica) são extremamente fáceis de serem fiscalizados, pois suas incidências recaem sobre poucos megacontribuintes de setores-chave da economia (instituições financeiras, combustíveis, comunicação, energia, fumo, bebidas, veículos e etc).

Assim como no caso da incidência sobre o patrimônio, o setor financeiro é proporcionalmente pouco taxado. No ano de 1997 a arrecadação tributária proveniente do setor financeiro chegou a R\$20 bilhões, sendo 70% impostos que são repassados aos correntistas e aplicadores devido a relativa inelasticidade destas aplicações à alíquota tributária (CPMF, IOF e IRPF). Entretanto, R\$1,8 bilhão referem-se ao recolhimento da Contribuição sobre o Lucro Líquido e o PIS. Pelos números apresentados podemos constatar que esse grupo de tributos contribui muito pouco para a arrecadação nacional como um todo. A baixa participação da tributação sobre a renda e o patrimônio reflete

um viés do governo central na direção de impostos de arrecadação mais fácil, como os que utilizam o faturamento como base de incidência. Apesar de serem de pior qualidade, esses tributos são caracterizados por uma alta produtividade fiscal, principalmente, em contextos inflacionários. Além disso, suas receitas não são partilhadas com os estados e municípios, o que explica, em grande medida, a preferência do governo central.

Devemos dar grande importância a incidência e a qualidade da tributação no sistema tributário, ou seja, devemos requalificar a idéia da eficiência na administração fazendária: quem mais arrecada não é necessariamente o que melhor arrecada.

O objetivo de ampliação do número de contribuintes no Brasil, onde a renda é bastante concentrada, deve levar em consideração os princípios de equidade e justiça, que aliás devem acompanhar toda e qualquer proposta de Reforma Tributária. Tem sido difícil taxar os rendimentos oriundos do capital devido à sua volatilidade e à mera sonegação. Por essa razão, a contribuição dos brasileiros para o sustento do Estado não vem sendo feita com base numa real mensuração da sua capacidade contributiva, o que acaba por prejudicar a equidade.

Em suma, essa resumida análise da carga tributária brasileira mostra que a elevação desta nos anos recentes, deveu-se, principalmente ao aumento da carga de impostos incidentes sobre bens e serviços, principalmente aqueles considerados cumulativos, com consequências prejudiciais ao bom desempenho do setor produtivo. O Sistema Tributário Brasileiro enfrenta ainda sérios problemas alocativos, onde, apesar do grande número de impostos, a base de incidência dos mesmos é bastante estreita, e de harmonização de regras tributárias, a começar pelo imposto mais importante - o ICMS. Além disso, persistem problemas de equidade, uma vez que a carga dos impostos sobre o patrimônio e a renda é extremamente baixa.

IV. MUNICÍPIOS, ARRECADAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pouco se conhece do papel dos municípios no debate fiscal brasileiro. As prefeituras estão ampliando a sua base tributária e investindo na melhoria de sua relação com os contribuintes e na recuperação dos débitos em atraso.

Ainda acredita-se na existência de uma forte dependência das prefeituras em relação às esferas superiores (estados e governo federal). No entanto, após a Constituição de 1988 a arrecadação municipal passou a ter uma papel maior no cenário tributário brasileiro. Essa descentralização dos recursos tributários ocorrida em 1988 foi acima de tudo um movimento de municipalização da receita.

Quanto a receita tributária, entre 1988 e 1997 a arrecadação tributária própria dos municípios (excluídas as transferências) triplicou, um crescimento médio anual duas vezes mais rápido que o dos tributos estaduais e cerca de três vezes o dos federais.

Nas cidades maiores esses resultados podem ser explicados pela modernização fazendária, pela melhoria dos sistemas de avaliação das propriedades imobiliárias (após a estabilização da moeda) e pelo crescimento dos serviços quanto as indústrias e o comércio. Já nas cidades menores o resultado se dá pelo início da cobrança de impostos e taxas, fato que não acontecia até uma década atrás.

Podemos ver que os impostos de maior contribuição na arrecadação tributária são o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Imobiliária Urbana) e o ISS (Imposto sobre a Venda de Serviços).

A arrecadação ainda está bastante concentrada nas capitais dos estados e nas grandes cidades do país, principalmente nas regiões mais desenvolvidas, o que não significa que esteja baseando o seu padrão de financiamento apenas nas grandes metrópoles. Muito pelo contrário, há uma forte tendência mundial à crise fiscal nas grandes cidades, à medida que se aproxima do esgotamento da exploração da capacidade de geração de receita.

É importante ressaltar ainda que os tributos municipais têm mais componentes de justiça e equidade, uma vez que, por exemplo, a tributação do patrimônio é receita do município, e pela estreita vinculação entre benefícios e recursos, além das taxas pesarem proporcionalmente com maior força sobre a cesta de consumo das camadas mais ricas. Assim, uma forma de melhorar a qualidade da tributação no Brasil seria encurtar a distância entre as cargas tributárias efetiva e potencial através da ampliação da receita

tributária municipal. No entanto, não se pode deixar de lado a complexidade e a dificuldade que as prefeituras têm que enfrentar de modo a expandirem suas arrecadações.

O aumento da base fiscal existente e inexplorada, obtida através do aumento do nível de eficiência fiscal do aparelho arrecadador público municipal, está deixando de ser simples paisagem no universo de preocupações e compromissos das agendas dos executivos municipais. Assim, nascem caminhos que buscam a possibilidade de se arrecadar com eficiência o máximo de tributos que a legislação e a base econômica possibilitam, em prazos adequados e com maior justiça fiscal.

V. A REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA ENTRE AS ESFERAS DE GOVERNO

Devemos lembrar que o Brasil é um país federativo, com ampla autonomia dos governos subnacionais, mas de dimensões continentais e profundas disparidades regionais. O sistema tributário exerce aqui um papel-chave para soldar os interesses divergentes dos membros federados. As transferências intergovernamentais constituem um mecanismo de distribuição de recursos de origem fiscal entre unidades de governo de igual ou diferente hierarquia, destinadas a complementar as verbas que lhes são necessárias para o adequado cumprimento dos encargos de suas respectivas competências.

Do ponto de vista econômico, o mecanismo das transferências justifica-se por dois motivos: primeiro, devido à existência de custos e benefícios externos associados a determinados tipos de serviços públicos; e, segundo, pela existência de desigualdades na distribuição funcional e espacial dos benefícios do crescimento econômico, as quais acabam determinando diferenças na capacidade de arrecadação e autofinanciamento entre as unidades governamentais.

A análise integrada dos fundos de participação, que expressam a partilha constitucional da receita da União com estados e municípios, abre caminho para a avaliação das mudanças recentes no perfil de produção de serviços públicos e na equação sócio-econômica / populacional, delas extraindo possíveis indicações relativas à necessidade de mudanças nos critérios de alocação de receita e gasto na Federação brasileira.

Essa visão integrada altera as conclusões quanto ao impacto das transferências da União sobre as finanças estaduais e municipais, usualmente centradas de forma exclusiva na partilha tributária.

As regras atuais dos fundos de participação de estados e municípios sobre tributos federais, de natureza constitucional, transferem recursos preferencialmente aos estados do Norte e Nordeste a aos municípios de pequeno porte em todo o país.

Outros são, entretanto, os resultados das transferências negociadas, que têm nas contribuições sociais sua fonte de receita e são geralmente vinculadas a gastos na área social. Tais transferências mudam a distribuição espacial e regional da receita fiscal de competência da União e ampliam a participação dos estados de São Paulo e Rio de

Janeiro na divisão da receita disponível, dada a expressiva participação das contribuições sociais na receita pública, hoje equivalente a um segundo orçamento da União.

A alteração do perfil redistributivo das transferências dos fundos de participação, resultante da integração das demais modalidades de transferência à soma das disponibilidades de receita estadual e municipal, é apreciada nos grandes centros urbanos, justificada como necessária à solução de problemas oriundos dos processos de urbanização e metropolização. Entretanto, como emanam de transferências de caráter voluntário, não consolidam critérios ou tendências necessários à solução das questões associadas à gestão das políticas públicas nas grandes metrópoles e em suas periferias.

V.1 - A Evolução da Repartição da Receita Tributária entre os níveis de Governo desde 1960.

A Reforma Tributária de 1967 fazia parte de uma estratégia de desenvolvimento, através da qual o governo federal era o principal condutor do processo de crescimento econômico, sendo assim necessária a centralização das decisões nessa área. Apesar do comando, pelo governo central, dos impostos que fossem primordialmente instrumentos de política econômica (como os impostos sobre o comércio exterior e sobre operações financeiras) e da forma de utilização dos recursos tributários, a reforma previa que as esferas inferiores de governo contassem com recursos suficientes para desempenhar suas funções sem atrapalhar o processo de crescimento, sobretudo por meio de arrecadação do ICM e de um sistema de transferências intergovernamentais para garantir receitas para unidades cuja capacidade tributária fosse precária.

Após concluída a reforma, foram impostas novas limitações ao poder de tributar dos estados. Em dezembro de 1968, o Ato Complementar nº 40 reduziu pela metade (de

10% para 5%) os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinado ao FPE (Fundo de Participação dos Estados) e FPM (Fundo de Participação dos Municípios), respectivamente. De maneira a centralizar a distribuição dos recursos, foi criado o Fundo Especial (FE) que englobava 2% da arrecadação daqueles tributos, cuja participação e utilização cabia exclusivamente ao Poder Central. A entrega das cotas dos fundos era condicionada a diversos fatores, inclusive à forma de utilização dos recursos. Com tais medidas, a autonomia fiscal dos estados e municípios foi reduzida a um nível mínimo, nele permanecendo até 1975.

Como resultado, notou-se uma crescente concentração da arrecadação e dos recursos da União. A exagerada concentração gerou reações dos estados e municípios que terminou por gerar a Emenda Constitucional nº 5 / 75, que elevou os percentuais de destinação de recursos ao FPE e ao FPM a partir de 1976. Tais medidas praticamente não tiveram efeito, tanto que, em 1977, a concentração atingiu seu limite máximo, quando o governo central arrecadou 76% do montante de tributos, estando disponíveis, após transferências, 69,1% dele. Nesse mesmo ano, os estados contaram com apenas 22,3% do total e os municípios com apenas 8,6%.

Diante da manutenção desse quadro, nova Emenda Constitucional em 1980 elevou ainda mais os percentuais do produto da arrecadação do IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM. Os efeitos somente começaram a ser sentidos em 1982, quando os volumes desses recursos que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% em 1982 e 1983. Contudo, os dados referentes à participação da União na arrecadação e na receita tributária disponível mostraram que a cada ação de descentralização dos recursos corresponderam reações da União que neutralizaram os números, atingindo picos históricos de 76,6% e 69,8% respectivamente.

Com a Emenda Constitucional nº 23 / 83, que elevou os percentuais de FPE e FPM para 12,5% e 13,5% respectivamente, em 1984, e para 14% e 16% a partir de 1985, além de fechar brechas legais que permitam à União reduzir as bases as quais incidiram os percentuais dessas e de outras participações dos estados e municípios na receita tributária, inicia-se um forte processo de descentralização de recursos. Um outro importante fator que contribuiu para esse processo foi a perda do poder de arrecadar da União, que não se reproduziu a nível estadual. Assim, a participação da União na arrecadação das três esferas de governo caiu em cerca de 5% entre 1983 e 1988 e a participação no total da receita tributária teve uma queda de quase 10% no mesmo período.

Em meio a essa desconcentração, ocorreu o processo de elaboração da nova Constituição. A reação natural a 20 anos de concentração do poder político determinou um texto enfatizando a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transparência de encargos da União para aquelas unidades. A preferência e pressão dos governos estaduais e municipais por recursos transferidos, ao invés de sua obtenção via esforço tributário próprio resultou no excessivo aumento das transferências, com os percentuais de IR e IPI destinados ao FPE e FPM, atingindo, a partir de 1993, 21,5% e 22,5%, respectivamente. No que diz respeito aos municípios, é importante atentar que o percentual de repasse dos estados para este aumento de 20% para 25% e, mesmo com a extinção do FE, um valor maior do que o seu montante (cerca de 3%) é destinado a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, pelas instituições financeiras de caráter regional. Apesar da descentralização de recursos, a Constituição de 1988 não previu os meios legais e financeiros para que se realizasse uma correspondente descentralização de encargos.

Desde a promulgação da nova Carta ocorreu uma mudança na distribuição de receitas entre os três níveis de governo. O crescimento da carga tributária ocorreu nos estados e municípios. Os estados, que desde 1976, eram beneficiários líquidos das transferências passaram a ter receita disponível menor do que arrecadada. Nos municípios ocorreram os maiores ganhos, com a participação no montante de recursos disponíveis atingindo praticamente o dobro do apresentado na década de 70. Contudo, os benefícios da reforma de 1988 não se distribuíram uniformemente. Com a manutenção dos critérios de rateio do FPM estimulou o desmembramento de municípios, e, atualmente existem no país mais de 5.000 dessas unidades. O governo federal, por sua vez, para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro, criou novos impostos e elevou alíquotas já existentes, principalmente daqueles não sujeitos à partilha com os entes subnacionais, tendo como consequência uma queda na qualidade do sistema tributário sem, por sua vez, resolver o seu desequilíbrio financeiro.

V.2 - Distribuição regional da arrecadação tributária por níveis de governo

Uma das características predominantes da Federação brasileira é a sua grande diversidade. A convivência de vários estágios de desenvolvimento econômico no território nacional gerou enormes disparidades sócio-econômicas entre as regiões. Na atualidade, embora essas disparidades estejam caindo, as diferenças sócio-econômicas inter-regionais continuam sendo a marca registrada do sistema federativo econômico.

Obviamente, a distribuição regional de recursos tributários não escapa da influência das disparidades econômicas inter-regionais: a concentração de bases econômicas em algumas regiões e unidades federativas explica a distribuição desequilibrada da

arrecadação tributária global e por níveis de governo entre as unidades de governo pertencentes a cada nível.

A tabela (ver anexo, tabela 6) ilustra a diferença na obtenção de recursos tributários entre unidades da Federação. A região Sudeste gerou, em média, durante o período de 1970 a 1990, mais de 70% da arrecadação tributária nacional. Dentre as unidades da Federação, somente São Paulo produziu cerca da metade dos recursos tributários do setor público. Em contrapartida, nesse mesmo período, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (que representam mais de 80% do território nacional e 44% da população brasileira) geraram aproximadamente 10% das receitas tributárias globais. Por sua vez, a decomposição da arrecadação global por níveis de governo mostra que a arrecadação tributária federal é a mais concentrada, seguida pela dos municípios do interior e pela arrecadação dos governos estaduais e dos municípios da capital (nessa ordem), cuja concentração de receita tributária é menor.

As diferenças anteriores não são atenuadas quando se controla a escala populacional das unidades da Federação. No entanto, essas disparidades diminuíram durante o período 1970 / 90. Porém, nota-se que em 1990 a arrecadação *per capita* da região Sudeste é ainda muito superior a nordestina.

Tais disparidades tributárias entre as unidades da Federação podem ser explicadas não só pelas diferenças regionais na estrutura econômica, mas também pela própria gestão tributária das unidades de governo correspondentes.

Enquanto as características econômicas vigentes numa jurisdição definem a capacidade de obtenção de recursos tributários de cada unidade de governo, o esforço de

arrecadação mensura a eficiência da obtenção de receitas tributárias pelas administrações responsáveis.

VI. O FEDERALISMO FISCAL

Federação é uma forma de organização territorial do poder, de articulação do poder nacional com os poderes regional e local. Na maior parte dos casos, o principal mecanismo que garante a articulação dos interesses na Federação são os fundos públicos. Especialmente em países com grandes heterogeneidades sociais, como o Brasil, o papel dos fundos públicos é crucial: a estruturação do poder entre esferas de governo e a própria unidade da Federação pressupõe uma transferência significativa de recursos públicos entre regiões com grandes desigualdades econômicas e sociais.

A existência de um mecanismo de transferência de recursos fiscais em uma estrutura federativa de organização do Estado supõe um perfil de distribuição de competências e encargos entre as esferas de governo, as quais se estendem desde a administração de justiça e preservação do patrimônio da comunidade até a provisão de bens e serviços públicos e/ou meritórios em sua respectiva jurisdição ou "área de influência".

Os estudiosos de finanças públicas apontam a existência de postulados de racionalidade que permitiriam subsidiar o desenho de um sistema fiscal federativo. Tal racionalidade estabelece, em primeiro lugar, que a distribuição de encargos deve anteceder a distribuição de competências tributárias entre as diversas esferas governamentais; e, em segundo lugar, que a distribuição deve orientar-se pelo princípio da responsabilidade sobre a provisão de serviços públicos em função de sua respectiva área de benefício. Dessa forma, serviços cujos benefícios são "apropriados" localmente deveriam corresponder aos órgãos locais, enquanto aqueles de alcance nacional corresponderiam a União.

Desta forma, é possível concluir que as justificativas para o estabelecimento de uma adequada divisão de funções não respondem a critérios apenas econômicos ou normativos; é cada vez maior a convicção de que essa questão "pode ser vista mais apropriadamente como um problema de julgamento prático, que se resolve de acordo com critérios políticos, econômicos e administrativos" (Longo).

Um exame da experiência brasileira mostra uma estrutura de transferências bastante diversificada, com a presença de aspectos típicos de uma estrutura tributária de países de organização federativa, bem como outros aspectos próprios de países com sistemas

políticos centralizados. Pode-se dizer ainda, que essas características centralizadoras são próprias de regimes autoritários.

Na prática, contudo, não se verifica um padrão único de distribuição de competências nos sistemas federativos. De fato, constata-se que, não apenas no caso do Brasil, mas também em outros países, as dificuldades para estabelecer uma clara divisão de encargos são maiores do que aquelas inerentes ao estabelecimento das competências tributárias. Esse fato se deve a aspectos como as externalidades associadas à provisão de certos serviços, as dificuldades inerentes à definição do alcance territorial dos bens ou serviços oferecidos pelo setor público e, por último, a heterogeneidade geográfica, econômica e social inter-regional. Fatores esses de natureza econômica, aos quais se devem acrescentar os de natureza política.

A experiência internacional demonstra que aspectos duramente criticados da estrutura que vigorou no Brasil até os primeiros anos da década de 80, tais como as vinculações e a predominância do Governo Federal sobre a Receita Tributária, não implicam necessariamente ausência de autonomia dos governos subnacionais. A evidência não aponta que os sistemas tributários de países avançados estejam orientados apenas por rígidos princípios teóricos de finanças públicas; antes, porém, eles se caracterizavam pela co-responsabilidade existente entre as várias esferas e governo, tanto no que tange à geração das receitas quanto no que concerne à responsabilidade pela provisão dos serviços públicos previstos nas políticas nacionais. Nesse contexto, o conceito de divisão das funções foi substituído pelo de *federalismo cooperativo*.

VI.1 - A crise federativa brasileira

Como em outros países da América Latina, o processo de democratização, vivido nas últimas décadas pelo Brasil, veio acompanhado de um forte movimento de

descentralização, que pode ser visto, em boa parte, como resultante da crise fiscal-financeira do Governo Federal, bem como da reação ao autoritarismo. Essa descentralização teve como um de seus efeitos relevantes a significativa redução da capacidade da União de utilizar os fundos públicos como mecanismo de articulação dos diferentes interesses regionais.

A crise federativa que o país enfrenta atualmente tem na dimensão tributária a sua face mais conhecida. No entanto, ela se manifesta fortemente em outros aspectos, com é o caso dos bancos públicos, da distribuição das competências na execução das políticas sociais, da representação política, e da configuração dos interesses regionais. O acirramento desses conflitos vem manifestando-se de várias formas, seja pela emergência de tendências separatistas, pelo questionamento dos critérios de apresentação parlamentar dos estados no Congresso Nacional, seja ainda pela "guerra fiscal" que se trava entre os governos subnacionais.

Finalmente, as transformações que vêm ocorrendo no plano internacional, como a globalização da economia e a formação de blocos supranacionais, têm afetado o equilíbrio federativo em diversas nações, uma vez que implicam reespecialização produtiva e rearticulação das economias regionais com o exterior e reduzem dramaticamente o espaço de regulação macroeconômica dos governos nacionais.

A Constituição de 1988 desconheceu a dinâmica populacional, confirmando a elevada ponderação dos pequenos municípios nas transferências constitucionais. Desta forma, ignorou os problemas sociais concentrados nas regiões metropolitanas, assim como o crescimento das cidades de médio porte. As alterações estruturais então verificadas na configuração das competências tributárias e na definição dos encargos de governo, ainda que dominadas pela temática da Federação, tiveram quase que como

objetivo único a reversão do processo de centralização tributária, característico do período autoritário, entre 1969 e 1975. Nessa época, a adesão das localidades às prioridades gerais, definidas pelo Poder Central, era assegurada por multiplicação de agências, regras rígidas para a contrapartida local e ausência de flexibilidade para responder às especificidades tanto na definição de prioridades, como na forma de implementação das políticas. Outra questão levantada como mais um equívoco da reforma constitucional de 1988 é a perda de receita tributária da União para os estados e municípios sem a concomitante descentralização dos encargos de governo.

A Constituição de 1988 não atualizou adequadamente os critérios de partilha da receita, hoje superados pelo desenvolvimento econômico e populacional do país, nem enfrentou de forma consistente a temática das relações intergovernamentais no contexto de uma política de equalização fiscal nos moldes das federações do mundo desenvolvido e da própria especificidade brasileira. Nem ao menos foi capaz de considerar em seu conjunto os fluxos extra-tributários, hoje tão significativos na configuração do equilíbrio sócio-econômico entre as regiões.

No plano da política de equalização fiscal, a análise integrada dos fundos de participação (FPE e FPM), bem como dos critérios e resultados da partilha municipal do ICMS, com as mudanças recentes no perfil de produção de serviços públicos e na equação sócio-econômica / populacional, é um primeiro passo para extrair possíveis indicações de mudanças necessárias na alocação de receita da Federação brasileira.

Essa visualização integrada, versando exatamente sobre a alocação regional dos gastos sociais, apresentados por programas e por fontes de receita, pode alterar as conclusões usuais relativas ao impacto das transferências da União sobre as finanças estaduais e municipais. Assim, a necessária revisão do perfil das transferências dos

fundos de participação passa pela integração das demais modalidades de transferência à soma das disponibilidades de receita estadual e municipal, e deve levar em conta novos requerimentos para a redistribuição, como a dimensão da população, informações referentes a diferenças na disponibilidade à infra-estrutura urbana e demais questões decorrentes dos processos de urbanização e metropolização.

Também é importante acrescentar à discussão uma dimensão política, adicionando à questão das economias de escala e à racionalidade econômica na alocação de recursos a lógica dos interesses como elemento constitutivo desse federalismo, o que impede a tentação de reduzir a reforma a uma simples discussão "técnica", assumindo-se técnico como sinônimo de neutralidade.

Isso permite analisar, em perspectiva mais ampla, a situação tributária brasileira - a ela agregando a temática dos recursos tributários ditos contribuições sociais - e o federalismo fiscal, que igualmente inclui os gastos da seguridade social. Com essa visão, ganham nova avaliação as tendências técnicas e políticas de reforma, bem como suas contradições e impasses, em geral referidos a um quadro estreito e superado da realidade nacional.

VII. A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA NO CONTEXTO INTERNACIONAL.

A comparação pura e simples de cargas tributárias de diferentes países é um exercício de precário poder analítico. Isto porque há várias diferenças entre os sistemas tributários e, principalmente, entre as sociedades sobre as quais incidem os tributos. Além disso, a utilização do indicador de carga tributária tem um caráter descritivo que ajuda a situar o Brasil no contexto internacional

O exame da carga tributária global de um conjunto selecionado de países (ver anexo, tabela 7) demonstra que a receita tributária brasileira, de 28,9% do PIB em 1996, é a maior dentre os países da América Latina, mas muito inferior à verificada nos países europeus, nos quais está sempre acima de 35% do PIB, ultrapassando, em alguns casos, 50%. Nesses países, de modo geral, uma parcela importante da carga tributária destina-se ao financiamento da previdência social.

Excluídas as contribuições para a previdência social, a carga tributária brasileira situa-se em torno de 23% do PIB, sendo da mesma ordem de grandeza daquela verificada nos Estados Unidos e superior ao Japão. Entretanto, nossa arrecadação é ainda muito inferior a de países de renda superior a US\$ 15 mil por habitante e também daquele em que a presença estatal na economia é marcante (ou ao menos era há pouco tempo), por motivos relacionados a conflitos étnicos / religiosos ou pela tradição do comunismo, como África do Sul, Israel, Hungria e Polônia.

A análise se enriquece quando é levada em conta a composição da carga segundo as bases de incidência: comércio exterior, bens e serviços, renda e propriedade.

Quanto ao comércio exterior, a incidência de tributos é baixa na ampla maioria dos países da amostra (2,4% da carga total no Brasil e menor ainda nos países desenvolvidos), a despeito do aumento dos fluxos de comércio nos últimos anos. O fato é que a redução de barreiras tarifárias faz com que este tipo de tributação responda por uma parcela diminuta da receita pública na maior parte dos países analisados, sendo relevante apenas naqueles de renda muito baixa (Egito, Gana, Índia e Ruanda) ou de economia pouco diversificada e aberta (Chile e Venezuela).

Conforme já levantado anteriormente, a carga tributária brasileira é muito dependente de impostos sobre a produção e a circulação de bens e serviços, que, no agregado, atingem uma arrecadação de cerca de 14% do PIB, ou 60% do total dos tributos (excluída a previdência). Além do Brasil, Chile, México e outros países da América Latina dependem excessivamente desta base de incidência. Nos países desenvolvidos este percentual situa-se, em geral, entre 30% e 45%. O Japão (onde estes tributos respondem por apenas 13% da receita tributária), os Estados Unidos (21%), Cingapura (22%) e Austrália (24%) são as exceções.

Por outro lado, a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa (apenas 23%) e ainda está concentrada nas pessoas jurídicas, o que tende a afetar negativamente a competitividade. A incidência sobre a renda é amplamente utilizada nos países desenvolvidos (chegando, por exemplo, a 70% da carga total no Japão). Entretanto, o dado mais significativo é que o Brasil é superado, inclusive, por alguns países latino-americanos de renda *per capita* inferior à nossa, como a Venezuela, o Panamá e o México.

Assim como a renda, a imposição de tributos sobre a propriedade, a despeito do crescimento recente, ainda é pouco aproveitada no Brasil, onde a concentração da riqueza é elevada. A distância em relação à experiência internacional é, no entanto, menos pronunciada que no caso da renda. A participação desta incidência no total (4,6%, excluída a previdência) é ainda inferior à dos Estados Unidos, Japão e Argentina, mas supera a observada na França, Alemanha, Áustria e Itália.

VIII. DIRETRIZES PARA REFORMA TRIBUTÁRIA

VIII.1 - As linhas gerais de uma reforma possível

Nos debates em torno da reforma tributária brasileira há aqueles que defendem a redução da carga tributária por julgá-la excessiva, mas há também os que advogam sua expansão, visto que nosso indicador ainda é inferior ao de muitos países. Pelo que já foi demonstrado realmente a carga tributária no Brasil ainda é inferior à da maioria dos

países desenvolvidos, mas também é verdade que o esforço tributário exigido da sociedade brasileira já é alto o bastante.

Qualquer proposta de reforma do sistema tributário do país deve levar em conta as transformações que vêm ocorrendo em escala mundial, particularmente o processo de globalização da produção e a formação e fortalecimento de blocos econômicos regionais.

Desta forma, nesta seção discutiremos as questões levantadas por Fábio Giambiagi (1999), que segundo o próprio seriam os principais pontos a serem considerados na Reforma Tributária que será realizada.

Como foi visto, a carga tributária brasileira é superior à dos países em processos de desenvolvimento (as chamadas "economias emergentes"). O ônus tributário exigido da sociedade brasileira, portanto, já é alto o bastante. Sendo assim, o grande objetivo de uma reforma tributária deverá ser, principalmente, o de aumentar a qualidade da tributação.

Na discussão de qual reforma tributária seria a mais adequada, têm surgido propostas de alterações legislativas que prescrevem uma reformulação radical do quadro atual, as chamadas "revoluções tributárias". Estas propostas tendem tanto a subestimar as restrições impostas pelo cenário político e econômico da economia brasileira, quanto a desconsiderar a tradição do país na área tributária. De fato, deve-se entender a reforma como uma tentativa de melhorar o que já existe, promovendo a contínua evolução do sistema. A introdução de um sistema tributário completamente novo geraria uma séria descontinuidade, que resultaria em mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia, causando uma séria desorganização do sistema produtivo.

Uma reforma adequada deveria levar em conta que é essencial minimizar o efeito negativo da tributação sobre a eficiência e a competitividade do setor produtivo, e promover a harmonização fiscal, para assegurar a consolidação do processo de integração comercial - sem causar danos à economia do país - bem como combater à sonegação. Finalmente, é fundamental simplificar o sistema tributário, a fim de reduzir custos de administração, tanto do fisco como dos contribuintes.

Em linhas gerais, uma reforma tributária factível deverá buscar uma certa redução da autonomia dos níveis subnacionais de governo no que se refere à sua capacidade de legislar em matéria tributária. Isto porque há uma preocupação crescente com a coordenação de políticas públicas e com o impacto da tributação sobre as atividades produtivas. Além disso, tendo em vista o recente movimento no sentido da integração das economias nacionais, é indispensável a busca de uma harmonização da tributação no nível internacional. Tais preocupações exigem que se imponham limitações ao poder de tributar de que desfrutam atualmente estados e municípios, desta vez por razões econômicas e não por motivos políticos.

A nova reforma deverá privilegiar a simplificação dos sistemas de impostos, substituindo a variedade de bases tributárias por um número mais reduzido de tributos que explore, de forma nacionalmente uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda e a propriedade.

Segundo o autor, é essencial a eliminação de impostos de natureza cumulativa, já que, como foi explicado, os impostos incidentes sobre o faturamento ou a receita ou, ainda, sobre movimentações financeiras e a tributação do faturamento como presunção de lucro, afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico enfrentar com sucesso

os desafios de abertura: eles encarecem as exportações mas não as importações, à medida que não existem tributos similares nos países de origem, fazendo com que o produto estrangeiro desfrute de condições mais vantajosas na concorrência com o produto nacional tanto no mercado interno como no externo.

Em relação ao fluxo de produtos, a abertura econômica praticamente descarta a possibilidade dos países tributarem suas exportações. A regra geral tem sido a eliminação integral de todo o ônus tributário que possa afetar a competitividade dos produtos domésticos no mercado internacional.

Da mesma forma, a abertura econômica impede que se imponham tributos internos prejudiciais à competição dos produtos nacionais com os importados no mercado doméstico.

O mesmo se aplica às contribuições sobre os salários. Embora a contribuição compulsória sobre os salários seja comum a muitos países como a principal base de sustentação financeira dos sistemas previdenciários, existe uma tendência mundial à redução das contribuições incidentes sobre salários.

Quanto a tributação da riqueza pessoal, sabemos que a mesma não é devidamente taxada no Brasil, um país de grande concentração de renda. Ainda que se reconheça que a tributação do patrimônio é de difícil administração e gera uma arrecadação relativamente pequena, sua importância é, principalmente, a de compensar a regressividade da maioria dos componentes do sistema tributário.

Em relação à tributação sobre o fluxo de bens e serviços, tanto o IPI como o ICMS foram assumindo ao longo do tempo características incompatíveis com uma tributação do valor adicionado de boa qualidade e o ISS é um imposto cumulativo. O ICMS passou

por uma significativa reformulação (pela Lei Complementar nº 87 / 1996) que melhorou bastante a qualidade do tributo. Entretanto, a legislação do IPI e, mais ainda, a do ICMS, foram se tornando cada vez mais complicadas ao longo do tempo. A harmonização da tributação pelo ICMS e via ISS, evitando a dupla tributação de serviços de uso intermediário, também é necessária.

A alteração nas regras de tributação dos fluxos interestaduais, bem como a harmonização da tributação de mercadorias e de serviços, são medidas complexas que resultam, segundo o autor, no primeiro caso, em importantes alterações na distribuição interestadual dos recursos tributários e, no segundo, no montante destes, devendo ser executadas com cautela. No caso da tributação interestadual a idéia é a adoção do princípio de destino e o que se discute é como fazer e como assegurar uma transição que não inviabilize a execução financeira das unidades que sofreriam perdas de receita.

A harmonização da tributação de serviços por um imposto sobre o valor adicionado é particularmente complexa. Vários tipos de serviços exigem regras especiais de tributação que apesar de já serem utilizadas em outros países, ainda são pouco conhecidas no Brasil. Sendo assim, é recomendável que qualquer mudança nas normas do sistema tributário seja precedida de estudos sobre as regras de tributação de serviços utilizadas em outros países e sua adaptação ao caso brasileiro.

Ainda que vise apenas a melhoria da qualidade da tributação a reforma tributária promove uma intensa redistribuição de recursos entre todos os agentes econômicos. Após anunciada e reformada, os agentes percebem que a curto prazo é impossível haver ganhos para todos. Apenas no longo prazo, quando os impactos econômicos da reforma (crescimento do investimento e das exportações e, conseqüentemente, da produção, do nível de emprego, da renda e das receitas públicas) se fizerem sentir, é possível ocorrer

uma situação na qual não haja perdedores em decorrência da mudança. Sendo assim, torna-se difícil produzir uma reforma tributária de boa qualidade em ambiente democrático.

Além disso, a reforma tributária não deve ser considerada como uma questão isolada e sim como um componente fundamental de um processo maior de ajuste estrutural do Estado brasileiro. O melhor seria entender a expressão "reforma" como sinônimo de um processo contínuo a ser desenvolvido ao longo do tempo, e não como um projeto a ser posto em prática tão logo aprovado pelo Congresso Nacional.

VIII.2 - O debate sobre a reforma tributária no final dos anos 90

O primeiro passo formal para a reforma tributária nos anos 90 foi sugerido pela proposta de emenda constitucional que altera o sistema tributário, enviada pelo poder executivo ao Congresso Nacional em agosto de 1995.

A proposta do Poder Executivo se caracterizou como uma reforma apenas parcial da tributação, não levando em consideração o conjunto de contribuições sociais. Ainda que limitada, a reforma tributária proposta era importante como mudança estrutural compatível com as tendências mundiais, tendo em vista que reduziria o impacto negativo da tributação sobre a eficiência econômica.

Em 1998, o ministério da fazenda apresentou, ainda que informalmente, as linhas gerais de uma segunda proposta. Esta difere de forma significativa da de 1995. A nova proposta prevê a eliminação do IPI, PIS, Cofins, CPMF e ICMS, os substituindo por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) amplo, que deverá continuar sendo chamado de ICMS, legislado integralmente pela União e arrecadado pelos estados. Existiria uma "alíquota estadual" para o novo tributo que deverá gerar o mesmo montante de receita

do atual ICMS, e será partilhado entre estado e municípios aos mesmo percentuais vigentes hoje, de 75% para o estado e 25% para os municípios. A união criaria alíquotas adicionais desse imposto, com o objetivo de repor a atual arrecadação das contribuições sociais. A união teria, ainda, dentre as suas competências, os impostos seletivos sobre bens e serviços finais (como energia elétrica e fumo, por exemplo) recolhidos na fonte de produção. A receita dos impostos seletivos deveria repor o montante hoje arrecadado com o IPI.

O ISS municipal seria mantido, mas seria dedutível do ICMS no caso dos serviços intermediários. A CPMF seria substituída pelo imposto sobre movimentação financeira (IMF), que manteria as mesmas características do imposto anterior e poderia ser dedutível de débitos de impostos ou contribuições federais.

Após um período de transição de doze anos, deveria ser adotado para o ICMS o princípio do destino. Nos quatro primeiros anos da transição, as atuais alíquotas interestaduais do ICMS (7% e 12%) seriam mantidas e do quinto ao décimo-segundo estas seriam reduzidas à razão de um oitavo ao ano.

O principal aspecto positivo da proposta de reforma é a eliminação das principais contribuições cumulativas (como o PIS e a Cofins) que oneram a produção nacional, porém livram desse peso a oferta de bens importados. Além disso, a uniformização da legislação do ICMS, em âmbito nacional, seria um passo decisivo para a simplificação do sistema tributário.

Entretanto, também há aspectos polêmicos. Por um lado, a manutenção por um período de doze anos da "guerra fiscal" entre estados, cuja extinção deve ser um dos objetivos principais da reforma tributária, é considerável. Por outro, os estados e

municípios têm se queixado de um suposto viés centralizador do projeto, o que tem criado problemas políticos para o avanço no encaminhamento legislativo da matéria.

VIII.3 - A PEC 175-A de 1995: aspectos fundamentais

A Proposta de Emenda Constitucional nº 175-A, de 1995, foi enviada pelo governo federal à Câmara dos Deputados no segundo semestre de 1995. O parecer foi apresentado pelo Deputado Mussa Demeas (PFL-PI), após ter sido constituída a Comissão Especial para análise do Projeto e depois de concluídas as discussões. No entanto, em meio a tantas outras discussões importantes, a questão foi deixada de lado no Congresso Nacional. No final do ano passado, o governo apresentou nova emenda constitucional a respeito da ordem tributária, que nos serve apenas de parâmetro, uma vez que, iniciada uma nova legislatura em fevereiro deste ano e neste início do segundo mandato do presidente Fernando Henrique Cardoso, o governo decidiu representar o projeto original de 1995.

Seguem abaixo os pontos principais da(s) proposta(s) governamentais:

1) Pressupostos Fundamentais:

a) Manutenção da carga tributária global hoje existente;

b) Manutenção da receita tributária atualmente disponível para cada nível de governo.

2) Principais modificações em relação ao atual sistema:

a) Extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), da Contribuição para o Programa de

Integração Social (PIS), do Imposto sobre Serviços (ISS) e da Contribuição Social do Salário-Educação e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

b) Instituição de um Imposto da Federação, sobre Circulação de Bens, Mercadorias e Serviços (novo ICMS), com características de Imposto sobre Valor Agregado, partilhado entre a União e os Estados, e entre estes e seus respectivos Municípios na forma de fundo de participação, regulamentado pela União, arrecadado e fiscalizado pelos Estados.

c) Fica instituído o IMF (Imposto sobre Movimentação Financeira), em substituição à atual CPMF, que poderá ser abatido do Imposto de Renda a pagar.

d) Instituição do Imposto Seletivo Federal, incidente sobre operações com derivados de petróleo, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, fumo, bebidas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, bens e mercadorias supérfluos especificados em lei complementar e sobre serviços de telecomunicações.

e) Possibilidade de delegar aos Estados a instituição sobre a Propriedade Territorial Rural.

f) Desoneração das exportações e dos bens de capitais, sobre os quais deixam de incidir tanto os tributos pagos em decorrência da circulação de bens e das prestações de serviços, quanto as contribuições cobradas com base na receita ou no faturamento.

g) a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) é incorporada pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

h) Criação do IVV - Imposto sobre Vendas a Varejo, incidente sobre mercadorias (competência estadual) e sobre serviços (competência municipal), a uma alíquota única por Estado / Município incidente uniformemente sobre todos os produtos.

i) Manutenção do Imposto de Renda, com alíquotas a serem ajustadas diante da fusão com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

j) Criação de um órgão constituído de representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal para supervisionar e orientar a distribuição da receita do Imposto da Federação sobre Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços.

k) Transição gradual, pelo prazo de doze anos, entre o Sistema Tributário atual e aquele introduzido pela Emenda Proposta, a fim de possibilitar a realização de ajustes advindos de eventuais perdas e receita, bem como permitir, no caso do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, a migração para a sistemática de tributação das vendas no local de destino.

l) Criação de um Fundo de Equalização constituído com recursos provenientes de parcela do Imposto da Federação sobre a Circulação de Bens, Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, destinado à compensação de eventuais quedas da receita disponível da União, Estados e do Distrito Federal, assim como a estimular o incremento da eficiência da arrecadação das unidades federadas.

m) Possibilidade de criação de mecanismos de compensação para os beneficiários de incentivos fiscais concedidos por prazo, certo que sejam extintos em função das mudanças propostas.

n) Implementação do novo sistema somente quando aprovadas as leis que regulamentam o novo ICMS e o Imposto Seletivo.

Assim sendo, o principal ponto da PEC 175-A seria a introdução do IVA, resultante da fusão / extinção de pelo menos três impostos: IPI, ICMS e ISS, adotando-se o princípio de destino nas transações interestaduais e a desoneração das exportações e dos investimentos.

IX. CONCLUSÃO

A Reforma Tributária de 1967 instituiu um sistema tributário avançado para a época, com a criação de tributos incidentes sobre o valor agregado (ICM e IPI). A ineficiência do atual sistema só surgiu nos últimos anos quando o Governo Federal instituiu impostos como a CPMF e a Cofins, usados para suprir os crescentes gastos do governo. Esses impostos são de péssima qualidade, mas foram usados, porque nestes casos, o governo não precisa fazer transferências às esferas inferiores.

A ampliação da base do antigo ICM para o ICMS com a Constituição de 1988 resultou em mais um avanço no sistema tributário nacional. Nessa reforma, iniciou-se a discussão para a criação de um IVA mais amplo, como mostra o atual debate sobre a questão tributária. A desoneração das exportações promovida pela Lei Kandir em 1996,

mostrou a importância de se ter o consumo como foco principal da tributação, e não a produção ou a exportação.

Desta forma, ao compararmos a proposta de Reforma Tributária apresentada pelo Deputado Mussa Demes com as "necessidades reais" levantadas por Fábio Giambiagi poderemos ver se a proposta do governo federal atende às atuais exigências.

Podemos detectar vários pontos em comum entre as duas propostas. Pelos pontos levantados pelo autor Fábio Giambiagi, podemos analisar os principais deles:

1) *Redução da carga tributária*: A proposta de 1995, assim como Fábio Giambiagi, não defende a redução da atual carga tributária. O que se discute é a implementação de um sistema que preze pelos princípios da equidade e da capacidade de pagamento.

2) *Eficiência e Competitividade*: A proposta apresentada pelo deputado Mussa Demes nos mostra a preocupação em seguir o raciocínio da Lei Kandir, ou seja, o consumo deve ser o objetivo principal em se tratando da incidência dos tributos, pois uma incidência sobre a produção ou sobre a exportação acarretará em uma significativa perda de competitividade para a economia.

3) *Simplificação do Sistema de Impostos*: a proposta apresentada pelo deputado tem como principal medida a introdução do IVA em substituição a pelo menos três impostos, mostrando um substituição dos numerosos tributos por poucos, porém mais eficientes.

Podemos então concluir que estamos caminhando para uma Reforma Tributária que melhore a qualidade do atual sistema, mas sem fazer uma revolução tributária com profundas alterações legislativas.

X. BIBLIOGRAFIA

AFFONSO, Rui de Brito Álvares e SILVA, Pedro Luiz Barros, organizadores. "Federalismo no Brasil". São Paulo: FUNDAP: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995.

AFONSO, José Roberto (*et all*). "Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus". In: www.bndes.gov.br , 1999.

AFONSO, José Roberto (*et all*). "Reforma Tributária no Plano Constitucional: uma proposta para o debate". Rio de Janeiro: IPEA, Texto parra Discussão 606, novembro de 1998.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. "Tributação no Brasil: Características Marcantes e Diretrizes para a Reforma". Rio de Janeiro, Revista do BNDES, 1998.

BARNES, William Sprague. "Taxation in Brazil". In: "World Tax Series". Harvard Law School, EUA.

CÓRIO, Fernando Andrés Blanco. "Disparidades econômicas inter-regionais, capacidade de obtenção de recursos tributários, esforço fiscal e gasto público no federalismo brasileiro". Tese de Mestrado da PUC-RJ, 1998.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. "Finanças Públicas - Teoria e Prática no Brasil". Editora Campus, 1999.

KIMMEL, Lewis H. "Governmental Costs and Tax Levels". Washington D.C. , The Brookings Institution, 1948.

LONGO, Carlos Alberto. " Caminhos para a Reforma Tributária". São Paulo, FIPE / Pioneira, 1986.

MARIZ, Wanderley. "A Reforma do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Contribuição para o Debate". Monografia da PUC-RJ, 1999.

MELLO, Marina Figueira de e BENDER, Siegfried. "A oportunidade da Reforma Fiscal".

"O Sistema Tributário Brasileiro" (21/05/1999).

"Um Perfil da Administração Tributária Brasileira". Brasília, Secretaria da Receita Federal / Escola de Administração Fazendária, 1995.

XI. ANEXO