



1290002021

IE
TCC/UNICAMP AL64e



UNICAMP

Universidade Estadual de Campinas
Instituto de Economia
CE - 851 Monografia II

*Estudo quanto a adequabilidade da Estrutura Tributária Brasileira em
relação à realidade econômica do país .*

Projeto de monografia elaborado
pelo acadêmico Hermano Possato
Almeida , RA 993935 , do curso de
Graduação em Ciências
Econômicas da Universidade
Estadual de Campinas, sob a
orientação do Prof^o Gustavo
Zimmermann .

Campinas, Dezembro de 2004

TCC/UNICAMP
AL64e
IE/2021

CENOC/IE

Índice Geral :

Introdução	1
Capítulo 1 – O Sistema Tributário Brasileiro	3
I – Evolução do Sistema Tributário Nacional	3
II – Radiografia da Tributação no Brasil	7
Capítulo 2 - Tributação e o Novo Ambiente Econômico	18
Capítulo 3 – A Reforma Tributária	30
Capítulo 4 – Conclusão	46
Referências Bibliográficas	50

Introdução

Tem sido recorrente no cotidiano do país discussões quanto a necessidade e a urgência de se promover uma reforma no sistema tributário brasileiro. A disseminação do reconhecimento dos prejuízos, tanto na esfera econômica, quanto na social, trazidos por esse sistema, tido por muitos como inadequado em face às novas exigências impostas por um mercado globalizado, tem feito com que a necessidade de se promover tal reforma, seja quase consensual.

As profundas e aceleradas mudanças que a economia brasileira, e a mundial, vêm sofrendo nos últimos anos, trouxeram novos desafios para a atuação do Estado. A globalização econômica e financeira, a formação de blocos econômicos regionais, a nova realidade do mercado de trabalho, a expansão do comércio eletrônico e do intrafirmas, o acirramento da concorrência, potencializada pela forma com que se foi promovida a abertura comercial no Brasil, aspectos que serão oportunamente tratados no presente trabalho, são algumas das mudanças que acentuam a necessidade de se promover uma adequação dos instrumentos de intervenção do Estado na economia. No âmbito tributário, foco central desse trabalho, tal adequação exigiria harmonizar nossas práticas tributárias e nossas instituições, com as práticas e as instituições internacionais, assim como lançar mão de tributos que provoquem o mínimo de distorção possível para o setor produtivo nacional, para as exportações, e para os investimentos.

Um fator importante para tanto, considerando o caráter federativo do sistema tributário brasileiro, é que tais mudanças sejam iniciadas no âmbito interno. A necessidade de harmonização interna de nossas práticas tributárias se faz evidente. A excessiva complexidade do modelo tributário brasileiro, combinada com legislações de caráter estadual ou municipal, como nos casos dos ICMS e do ISS, respectivamente, ao permitir a adoção de alíquotas diferentes para o mesmo tributo dentre os entes federativos, favorecem a prática da guerra fiscal, além de elevar o custo de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. O alto grau de evasão, que ao promover iniquidades fiscais, favorece práticas desleais de competição, também se apresenta como fator que, combinado com os tributos de caráter cumulativo, hoje tão marcantes em nossa estrutura tributária, reforça a necessidade de que tal harmonização seja de fato efetivada.

Apesar do reconhecimento, por parte da maioria, da necessidade de se efetivamente promover uma reforma no sistema tributário nacional, e do acirramento dos debates em torno do tema, o que tem se visto, e o que tem amarrado o andamento do processo, são arranjos políticos surgidos no sentido de proteger interesses particulares de

parte da elite nacional, temerosa que o ônus da reforma recaia sobre seus ombros. O que se tem discutido, e o que tem travado o andamento do processo há anos, é sobre quem recairá o ônus dessa reforma.

A partir da apresentação da evolução, em linhas gerais, do sistema tributário nacional, com destaque para as alterações experimentadas a partir da Reforma Tributária de 1967, das características essenciais da atual configuração desse sistema, e do confronto dessa configuração com as novas exigências impostas por um mercado competitivo e globalizado, pretende-se analisar a eficiência desse modelo frente a esses novos desafios. A breve apresentação da evolução da estrutura tributária brasileira, com destaque, como dito, para as alterações promovidas a partir de 1967, será feita no capítulo I do presente trabalho. No capítulo I será feita também a caracterização, em linhas gerais, dos principais tributos do modelo tributário brasileiro, destacando sua natureza, base de incidência, competência e relevância arrecadatória, de forma a permitir um maior entendimento dos conceitos envolvidos na discussão.

No capítulo II, partiremos para a discussão/análise da problemática a qual o trabalho se propõe, a se dizer, a adequabilidade da estrutura tributária brasileira frente às novas exigências impostas pela economia moderna, tomando os aspectos previamente mencionados.

No capítulo III, buscar-se-á identificar as principais críticas e sugestões dos diversos segmentos e agentes econômicos à atual estrutura tributária, e confrontar essas críticas com os princípios tributários, mostrando os impactos, desdobramentos, e racionalidade das propostas, com o objetivo maior de responder às seguintes perguntas: “Reforma Tributária – Para quê? Para quem? E Por quem?”.

Finalmente, concluiremos o presente trabalho através de um balanço de todas as idéias apresentadas no decorrer do trabalho, a partir das quais será possível se tirar algumas conclusões importantes. Vale destacar que mais do que uma crítica à excessiva carga de impostos que incidem, especialmente, sobre a classe média brasileira, o objetivo do presente trabalho é delinear um cenário que permita um maior entendimento dos conceitos envolvidos nos debates teóricos em torno do tema, e recuperar elementos que nos permita entender o porque, apesar do reconhecimento da necessidade e das diversas propostas já encaminhadas à Câmara dos Deputados para apreciação, o que tem se visto são tão poucos resultados práticos.

Capítulo I – O Sistema Tributário Brasileiro

Entendo ser questão de grande pertinência para o melhor entendimento da discussão que se seguirá, traçar, em linhas gerais, de que forma se deu a evolução do sistema tributário brasileiro, em especial desde que sua estrutura foi implementada, em 1967, até que sua configuração atual fosse atingida. Assim como, tecer, também em linhas gerais, alguns comentários quanto as características essenciais dos principais tributos que hoje compõem tal configuração. Pretende-se com isso, tornar um pouco mais claro o cenário em torno do qual será apresentada e discutida a problemática a qual o presente trabalho se propõe.

Por sua centralidade nas discussões em torno da questão tributária no Brasil, a história e os vários desdobramentos do sistema tributário brasileiro, desde o início do período republicano, serão apresentados aqui, sob a ótica do federalismo.

I – Evolução do Sistema Tributário Nacional

No início do período republicano, o sistema tributário brasileiro permitia ampla liberdade de ação aos estados, que partilhavam com a União a competência residual. Enquanto a União baseava sua receita nos impostos incidentes sobre as importações, os estados tinham nos impostos incidentes sobre as exportações, onde se incluem também as vendas interestaduais, sua principal fonte de receita. União e estados tributavam também o consumo, enquanto que os municípios, por não possuírem competência tributária própria, dependiam exclusivamente das transferências estaduais.

A partir de 1934, os municípios também passaram a ter competência tributária própria, a qual se estendia aos seguintes impostos: de licenças, predial e territorial urbano, sobre diversões públicas, cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas. A competência residual passou a ser exclusiva da União e a bi-tributação passou a não mais ser permitida. O consumo passou a ser tributado por dois impostos distintos: o primeiro, “do consumo”, de competência federal, e o segundo, “sobre vendas e consignações”, de competência estadual. A União expandiu a sua fonte de receita, antes concentrada nas importações e no consumo, também para a renda; e, ao fixar em 10% o limite máximo para a alíquota sobre as exportações, vedados quaisquer adicionais, e ao isentar os pequenos produtores do imposto sobre vendas e consignações, limitou a liberdade de ação dos estados.

As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram, basicamente, o sistema implantado em 1934, apesar de terem aumentado o cerceamento da liberdade de ação dos estados. Entre 1939 e 1946, estados e municípios eram obrigados, por exemplo, a consultar o Conselho Federal ou o Presidente da República para a concessão de isenções. A Constituição de 1946, a partir de quando se aumentaram as discussões com relação à distribuição dos recursos fiscais, eliminou a necessidade dessa consulta, mas limitou a capacidade de ação dos estados ao liberar as propriedades agrícolas inferiores a 20 hectares do imposto sobre propriedade rural, ao reduzir a alíquota máxima do imposto de exportação para 5%, e ao restringir o campo de incidência desse imposto apenas às vendas ao exterior. Para compensar a perda de capacidade arrecadatória desses, criou-se então o sistema de transferências do Governo federal, benefício esse também estendido para os municípios.

As disposições, ainda em vigor, sobre o sistema tributário brasileiro e as normas gerais de direito tributário aplicáveis tanto à União, quanto aos estados, Distrito Federal e os municípios, encontram-se dispostos no Código Tributário Nacional – CTN, ou Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, base da última reformulação tributária, promovida pelos militares em 1967.

Além de expandir as fontes de financiamento da União, através da instituição dos impostos únicos, e do acréscimo à base tributária vigente dos fundos para-fiscais (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS; o Programa de Integração Social - PIS e o Programa de Amparo ao Servidor Público - PASEP), a reforma tributária de 1967, a qual representou um marco na problemática das relações intergovernamentais, reduziu também a competência tributária dos estados, que tiveram sua competência tributária reduzida de sete para apenas dois impostos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM (o Brasil foi pioneiro na implementação de um imposto sobre o valor adicionado), e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis; e dos municípios, que apesar de terem mantida sua competência quanto ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU, sofreram a extinção de 5 dos 6 impostos sob sua competência (Imposto de Licença; Imposto de Jogos e Diversões Públicas; Imposto de Transmissão Inter Vivos; Imposto da Indústria e Profissões; e Imposto do Selo), agora consolidados no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, cobrado sobre os serviços fora do campo de incidência do ICM e constantes em lista específica.

Mas, o limite principal para a ação de estados e municípios nessa matéria, ficava mesmo a cargo da prerrogativa constitucional disponível à União de, mediante Lei

Complementar, e atendendo a interesses nacionais, seja no campo social ou econômico, estar apto a conceder isenções de impostos federais, estaduais, e municipais. Para compensar, mais uma vez, a perda de capacidade arrecadatória dos entes subnacionais, as transferências governamentais, mais favoráveis especialmente aos estados menos desenvolvidos e aos municípios menos populosos (vale lembrar que a oposição ao regime militar se localizava nos estados mais desenvolvidos e, em especial, nas cidades de maior porte), foram ampliadas e institucionalizadas.

As mais importantes alterações sofridas na estrutura tributária implementada em 1967 foram promovidas pela Assembléia Constituinte de 1987/88, que recepcionou o Código Tributário Nacional – CLT, de 1966, mas marcou uma forte reação a até então prevalecente tendência de centralização do poder decisório. De fato, as regras estipuladas no capítulo V da Constituição Federal “Da Tributação e do Orçamento” produziram uma abrupta mudança na repartição do bolo tributário em benefício dos estados e, principalmente dos municípios. No entanto, o capítulo tributário reflete apenas parcialmente o ocorrido. A abertura promovida no capítulo da Constituição, que criou o novo sistema de seguridade social e instituiu novas bases para o financiamento dos generosos benefícios por ele assegurados a toda a população brasileira, encarregou-se de mudar rapidamente o perfil do federalismo fiscal brasileiro.

A vinculação dos benefícios previdenciários ao salário-mínimo, a extensão desses benefícios aos não-contribuintes, a instituição do regime jurídico único para os servidores públicos e a preservação dos privilégios concedidos a algumas categorias de trabalhadores, estão entre as medidas que passaram a compor o novo sistema de seguridade social pós-Constituição de 1988, e que conduziram a um virtual colapso financeiro dos regimes previdenciários no Brasil.

Na atual configuração institucional do sistema tributário, foram atribuídas aos governos subnacionais competências tributárias exclusivas, incidentes sobre bases econômicas sólidas e abrangentes e, ainda, com ampla liberdade para legislar (até mesmo para a fixação de alíquotas), coletar, gerir e gastar os recursos, como no caso do ICMS (que com a Constituição de 1988 teve sua base de incidência ampliada para atingir insumos estratégicos – combustíveis, energia elétrica e serviços de comunicações), de competência estadual; e do ISS, de competência municipal, ambos com importante capacidade em termos de arrecadação. Manteve-se a tradição de fixar e elevar já no próprio texto constitucional a participação estadual e municipal na arrecadação de impostos dos níveis superiores de governo (Fundos de Transferências),

agora também vedando vinculações e tornando mais transparentes os cálculos e repasses.

Em função da conseqüente perda de participação no orçamento fiscal a partir de 1988, e da crescente necessidade de recursos para financiar, em especial, os gastos com a previdência e com o serviço da dívida pública, a União começou então a lançar mão das chamadas “contribuições sociais” como um meio alternativo de arrecadar recursos suplementares. As vantagens de tal estratégia é que tais contribuições são de mais fácil fiscalização, estão menos sujeitas às oscilações na conjuntura econômica (incidem sobre o faturamento e não sobre o lucro). Além disso, o governo federal não tinha de repassar esses recursos a estados e municípios, como ocorre na criação de novos impostos previstos na Constituição, assim como poderiam entrar em vigor apenas três meses após sua aprovação, não exigindo o princípio da anterioridade para serem implementadas.

Assim, ao lado dos 13 impostos previstos na Constituição – 7 de competência da União, 3 dos estados e 3 dos municípios -, surgiu ao longo dos últimos anos, dentro do sistema de seguridade social, um sistema paralelo que engloba, aproximadamente, duas dezenas de contribuições sociais (Cofins, PIS / PASEP, CPMF, CSLL, etc), incidentes sobre a folha de pagamentos, o faturamento e o lucro das empresas; o que representa, ao se ter em conta que tributos federais tradicionais como o IPI e o IR vem perdendo força, um novo padrão de financiamento dos gastos públicos. Essas contribuições passaram a ser o pilar de sustentação da estrutura tributária federal, e o efeito global de seu surgimento foi uma crescente pressão sobre a carga tributária nacional, estatísticas que serão detalhadamente demonstradas no item “Radiografia da Tributação no Brasil”.

A acumulação com as contribuições de volume de recursos equivalente ao propiciado pelos impostos e taxas previstos no capítulo tributário da Constituição, permitiu à União recuperar boa parte das perdas inicialmente sofridas em razão da Reforma Constitucional. Entretanto, essa recuperação financeira foi acompanhada de um nunca visto grau de rigidez na administração do orçamento federal, o que tem impedido, até agora, o alcance de melhores resultados na busca da correção de graves desequilíbrios fiscais. O avanço das contribuições, e agora das CIDEs, além de acarretar enorme perda de qualidade técnica no sistema tributário nacional, representou também um grande retrocesso. De fato, um dos méritos da reforma tributária de 1966 fora a eliminação da tributação em cascata, principalmente a eliminação do Imposto

sobre Vendas e Consignação, e a criação de impostos sobre o valor adicionado (IPI e ICM). A constituição de 1988 seguiu também o caminho da não-cumulatividade do sistema com a ampliação do ICM para ICMS. A partir de 1989, no entanto, a União potencializou a tributação em cascata.

II – Radiografia da Tributação no Brasil

Muitas referências foram feitas na passagem anterior a tributos que compuseram ou compõem o sistema tributário nacional. Antes de prosseguirmos com a apresentação da problemática a qual o presente trabalho se propõe, reservaremos aqui algumas páginas para destacar alguns aspectos relevantes desses tributos, tais como: sua competência, sua função, sua natureza jurídica, o seu fato gerador, suas alíquotas e base de incidência, quem são os contribuintes; assim como para apresentar, também em linhas gerais, o papel que cada um deles cumpre dentro da atual estrutura de financiamento dos gastos públicos.

Vale lembrar que a República Federativa do Brasil é constituída de três esferas governamentais: a União, ou Governo Federal; vinte e seis estados, o Distrito Federal e aproximadamente cinco mil e quinhentos municípios; todos eles dotados, conforme estabelecido e garantido pela Constituição de 1988, de autonomia política, administrativa e financeira, e estando suas atribuições, limitações e competências, definidas no próprio texto constitucional.

De acordo com sua espécie, no que diz respeito à matéria tributária e em consonância com o federalismo brasileiro, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- *Impostos*, que sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte;
- *Taxas*, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte (ex: taxa do lixo; taxa de iluminação pública, etc);
- *Contribuição de melhoria*, decorrentes de obras públicas;

- *Contribuições Sociais*, instituídas pela União Federal, sendo divididas em: de intervenção no domínio econômico (CIDE); de interesses de categorias profissionais ou econômicas; e de seguridade social;

- *Empréstimos Compulsórios*, de natureza jurídica contraditória, e cobrados em casos de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Por outro lado, Tributo pode ser definido como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor possa ser nela expresso, que não seja sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou, em outras palavras, a transferência de recursos financeiros do setor privado para o público.

Os tributos podem ser classificados também de acordo com sua função, podendo ser:

- *Fiscal*, cuja função é arrecadar recursos financeiros para o Estado, não tendo relação direta com a prestação de serviço de qualquer natureza. É receita do Estado, utilizada para as despesas normais de administração (educação; saúde; saneamento; etc.).

- *Extrafiscal*, que caracteriza interferência no domínio econômico. Busca um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

- *Parafiscal*, cuja função é arrecadar recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram atribuições próprias do Estado, mas este as desenvolve através de atividades específicas.

Na atual configuração do sistema tributário nacional, conforme já mencionado anteriormente, além dos 13 impostos previstos na Constituição, surgiram ao longo dos últimos anos, dentro do sistema de seguridade social, algo em torno de duas dezenas de contribuições sociais. Feitas as observações acima, pertinentes para o entendimento dos quadros apresentados abaixo, partiremos para a caracterização, em linhas gerais, dos principais tributos que hoje compõem o modelo tributário brasileiro, considerando os aspectos mencionados acima, e em consonância com a divisão de competências tributárias impostas no Capítulo Tributário da Constituição Federal. Nosso ponto de partida será a apresentação esquemática, conforme quadro abaixo, dos principais tributos de competência da União.

Imposto	Natureza	Enquadramento	Objeto	Alíquota	Base do Valor	Contribuinte
II	Imposto	Extrafiscal	Entrada de produtos estrangeiros no território nacional.	TEC (Tarifa Externa Comum)	Específica (unidade de medida adotada pela lei) ; <i>ad valorem</i> (preço normal que o produto alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país).	Importador ou quem a ele a lei equiparar.
IPI	Imposto	Fiscal	a) desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira; b) saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante; e c) arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.	TIPI - (Tabela de classificação dos produtos)	a) no caso de mercadoria importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do II, acrescida do próprio II, das taxas exigidas para entrada no país e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; b) no caso de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação que decorrer saída do estabelecimento do contribuinte, ou, não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista da praça do contribuinte; e c) em se tratando de produto leiloado, o preço da respectiva arrematação.	a) o importador ou quem a lei a ele equiparar; b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar; c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou aos a estes equiparados; e d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
IRPF	Imposto	Fiscal	Aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou proventos de qualquer natureza (acréscimo patrimonial).	15% ou 27,5% rendimentos do trabalho; 20% rendimentos de capital; 25% remessas ao exterior.	Montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.	Pessoas Físicas domiciliadas ou residentes no Brasil
IRPJ	Imposto	Fiscal	Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. Obtenção de lucro em suas operações industriais, mercantis e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital.	15% + 10% adicional para parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder limite definido.	Será determinada com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado (ver legislação específica).	Pessoa Jurídica e Empresários Individuais
IOF	Imposto	Fiscal	Operações de Câmbio, Crédito e Seguros, ou relativas a títulos ou valores Mobiliários	1,5% ao dia (máxima) para operações de crédito e relativas a títulos ou valores mobiliários; 25% para operações de câmbio e de seguro.	Sobre o valor das operações	Agentes atuantes nos referidos mercados
ITR	Imposto	Fiscal	A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município	Prevista no Anexo da Lei nr. 9.393, de 1996	Sobre o valor da Terra Nua Tributável a alíquota prevista no Anexo da Lei nr. 9.393, de 1996, considerando a área total e o grau de utilização.	Proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

Além dos impostos apresentados acima, ainda fazem parte da competência tributária da União o Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), para o qual não serão tecidos comentários, dado o desuso em que tem caído em razão da orientação que tem sido dada no sentido de desonerar os produtos destinados ao mercado internacional; e o Imposto sobre Grandes Fortunas.

Em termos de participação no montante arrecadado por tributos administrados pela Secretária da Receita Federal, os impostos destacados acima vêm apresentando o seguinte comportamento ao longo dos últimos anos.

	IR	IPI	IOF	II	Total
1990	23,3%	12,8%	7,9%	2,3%	46,2%
1993	20,6%	12,3%	3,8%	2,2%	38,9%
1995	23,2%	10,9%	2,6%	3,9%	40,7%
1997	23,0%	10,6%	2,4%	3,2%	39,3%
1998	25,2%	9,0%	1,9%	3,6%	39,7%
1999	24,5%	7,8%	2,3%	3,8%	38,4%
2000	22,5%	7,5%	1,2%	3,4%	34,7%
2001	23,3%	7,0%	1,3%	3,3%	34,8%
2002	25,2%	5,2%	1,2%	2,3%	33,9%

A análise da tabela acima evidencia alguns traços marcantes da evolução recente da estrutura tributária brasileira. Conforme já citado anteriormente, a evolução da estrutura tributária brasileira tem sido marcada, em especial após a Reforma Constituinte de 1988, por uma crescente participação das contribuições sociais no montante arrecado pela União. Vê-se pela tabela acima, que tal evolução tem se dado em detrimento de bases tributárias tradicionais, como é o caso do IPI, que apresentou uma tendência declinante em todo o período analisado.

Vale destacar que, apesar de em termos percentuais, os principais impostos administrados pela Secretária da Receita Federal terem apresentado, quando não uma tendência declinante, pelo menos uma certa oscilação gravitacional, em termos absolutos, a arrecadação sobre essas bases cresceu em todo o período analisado. Tal expansão pode ser entendida dentro de um contexto de forte expansão da carga tributária como a verificada no Brasil nas últimas décadas.

Feitas as observações acima, partamos agora então para a apresentação das características essenciais das referidas contribuições sociais, as quais vêm desempenhado papel cada vez mais importante no financiamento dos gastos públicos. Apresentadas suas características, daremos também uma breve olhada na participação de cada um desses tributos na receita administrada pela SRF.

Tributo	Natureza	Função	Fato Gerador	Alíquota	Base de Cálculo	Contribuinte
PIS / PASEP	Contribuição	Parafiscal	-	0,65%	Faturamento (valor do resultado do exercício, antes da provisão para o IR) ajustado pelas exclusões autorizadas pela legislação.	Pessoas Jurídicas de Direito Privado e as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial de falência.
COFINS	Contribuição	Parafiscal	-	3%	Faturamento (valor do resultado do exercício, antes da provisão para o IR) ajustado pelas exclusões autorizadas pela legislação.	Pessoas Jurídicas de Direito Privado e as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial de falência.
CPMF	Contribuição	Parafiscal	Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira	0,38%	Montante da movimentação financeira	Pessoas Físicas e Jurídica
CSLL	Contribuição	Parafiscal	Aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. Obtenção de lucro em suas operações industriais, mercantis e de prestação de serviços além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital .	9%	Será determinada com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado (ver legislação específica).	Pessoa Jurídica e Empresários Individuais
FGTS	Contribuição	Parafiscal	Registro em Carteira de Trabalho do Contratado	-	Salário Base / Ano	Empregador
INSS	Contribuição	Parafiscal	Rendimento do Trabalho	-	Salário Base	Empregador; Empregado; Autônomo

Além das contribuições sociais apresentadas acima compõem também a máquina arrecadatória da União a Contribuição para Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos, o Sistema S, o Salário-Educação, a Contribuição para o Desenvolvimento do Cinema Nacional, as CIDEs, além de outras.

Com respeito às CIDEs, há duas modalidades de contribuição: a primeira, incidente sobre as remessas para o exterior, tem por finalidade atender o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, e é devida pela pessoa jurídica:

- detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos,
- signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- signatária de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior;
- que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Consideram-se contratos de transferência de tecnologia para fins de incidência da CIDE – Remessas para o Exterior, os contratos relativos à exploração de patentes ou de uso de marca e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica; e a alíquota da contribuição é de 10%.

A segunda, a CIDE – Combustíveis, incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível. São contribuintes o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, que realizar operações de importação e de comercialização no mercado interno de:

- gasolinas e suas correntes;
- diesel e suas correntes;
- querosene de aviação e outros querosenes;
- óleos combustíveis (*fuel-oil*);
- gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e
- álcool etílico combustível.

A base de cálculo da Cide é a unidade de medida estipulada na lei para os produtos importados e comercializados no mercado interno.

Em termos de participação na receita administrada pela SRF, e corroborando o já dito anteriormente, o quadro abaixo é bastante ilustrativo:

	PIS / PASEP	COFINS	CPMF	CSLL	INSS	Total
1990	6,7%	8,1%	-	3,2%	27,1%	45,0%
1993	5,8%	6,5%	0,3%	4,4%	39,9%	57,0%
1995	4,9%	12,2%	0,1%	4,7%	32,6%	54,6%
1997	4,8%	12,1%	4,4%	4,9%	28,9%	55,0%
1998	4,2%	10,3%	4,5%	4,2%	25,7%	48,9%
1999	4,7%	15,3%	3,8%	3,5%	24,9%	52,1%
2000	4,0%	15,9%	5,8%	3,7%	22,3%	51,7%
2001	4,1%	16,6%	6,2%	3,4%	22,4%	52,7%
2002	3,8%	15,3%	6,0%	3,9%	22,3%	51,3%

A consolidação do resultado das principais contribuições sociais em termos de participação no montante arrecadado pela SRF ao longo dos anos considerados deixa mais clara a importância que as contribuições sociais vem adquirindo no espectro de arrecadação do Governo Federal. Vale lembrar que também no caso desses tributos, temos uma contínua elevação do montante absoluto arrecadado, variando apenas a sua importância relativa; assim como ficaram fora da análise tributos hoje bastante significativos em termos de arrecadação como a CIDE – Combustíveis e a Contribuição para Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos.

Feita a apresentação das características essenciais da tributação dentro da esfera do Governo Federal, partamos agora para uma apresentação semelhante tomando as esferas subnacionais de governo. Conforme mencionado no item anterior do capítulo, os estados dispõem da competência tributária do principal tributo nacional em termos de arrecadação – o ICMS. O ICMS incide sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e suas características principais, assim como as do IPVA, outro importante tributo de competência estadual, podem ser melhor visualizadas na tabela abaixo – “Tributos Estaduais”.

Já no âmbito municipal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, constitui a principal fonte de arrecadação direta. Além do ISS, compõem a fonte de arrecadação direta dos municípios, o IPTU e as Contribuições municipais para a Previdência.

As características essenciais dos principais tributos de competências estadual e municipal podem ser melhor visualizadas no quadro abaixo:

Tabela Tributos Estaduais

Competência	Tributo	Espécie	Função	Fato Gerador	Alíquota	Base de Cálculo	Contribuinte
Estados	ICMS	Imposto	Fiscal	Descrito na lei do Estado, ou do DF, que o institui. a) operações relativas à circulação; b) mercadorias; c) prestações de serviços; e d) bens destinados a consumo ou ativo fixo.	Varia de Estado para Estado (ver tabela abaixo).	Valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo.	Por ficção legal, o estabelecimento do adquirente.
	IPVA	Imposto	Fiscal	Propriedade de veículos automotores.	Entre 1 e 6% dependendo da categoria do veículo	Sobre o valor da nota fiscal de venda para veículos novos, ou sobre o valor venal (de mercado) para veículos usados.	Proprietários de veículos automotores

Tabela Tributos Municipais

Competência	Tributo	Espécie	Função	Fato Gerador	Alíquota	Base de Cálculo	Contribuinte
Municípios	ISS	Imposto	Fiscal	Descrito na lei ordinária do Município.	Varia de Município para Município.	No caso de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. Em se tratando da prestação de serviços que envolvam fornecimento de mercadorias, do valor da operação é deduzido o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do ICMS.	Empresa ou trabalhador autônomo que presta o serviço tributável.
	IPTU	Imposto	Fiscal	Propriedade imobiliária e de imóveis de todos os tipos.	0,85% para imóveis residenciais; 1,1% para imóveis comerciais; e entre 1 e 6% para terrenos	Sobre o valor da propriedade imobiliária e dos imóveis de todos os tipos	Proprietários de imóveis de todos os tipos

Além dos tributos tradicionais dos quais dispõem tanto os estados quanto os municípios como fonte de arrecadação direta, os entes subnacionais ainda contam para a composição de suas receitas, com as Transferências Intergovernamentais. Tais transferências podem ser classificadas como diretas (repasse de parte da arrecadação para determinado governo), ou indiretas (mediante a formação de fundos especiais). No entanto, independentemente do tipo, as transferências sempre ocorrem do governo de maior nível para os de menores níveis, quais sejam: da União para Estados; da União para Municípios; ou de Estados para Municípios.

Quanto às transferências diretas, cabem aos estados o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, assim como trinta por cento para o Estado de origem do produto da arrecadação do imposto da União denominado IOF- ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Já aos municípios, ainda com relação às transferências diretas, caberiam o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; cinquenta por cento dos produtos da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, e sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; assim como vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e setenta por cento para o Município de origem do produto da arrecadação do imposto da União denominado IOF- ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Os fundos mediante os quais se realizam as transferências indiretas tem como base a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e/ou do Imposto sobre a Renda (IR). O Fundo de Compensação de Exportações (FPEX), constituído por 10% da arrecadação total do IPI, é distribuído aos Estados, proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados, sendo limitada a participação individual de cada Estado a 20% do total do fundo.

Já o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), composto de 21,5% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda de qualquer natureza e sobre o

imposto de produtos industrializados, de competência da União, é distribuído em função do número da população, e inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa; enquanto que o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que recebe 22,5% da União relativamente ao produto de arrecadação dos impostos sobre a renda de qualquer natureza e sobre o imposto de produtos industrializados, é distribuído proporcionalmente à população de cada Município, sendo que 10% do Fundo é destinado às Capitais dos estados.

Por fim, os Fundos Regionais recebem 3% da União relativamente ao produto de arrecadação do imposto sobre a renda de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados para a aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Nordeste (1,8%), Norte e Centro-Oeste (1,2%), através de suas instituições financeiras de caráter regional.

A questão da repartição do bolo tributário há tempos tem desempenhado papel central na definição da natureza do conflito entre as esferas de governo. Enquanto a Reforma Constituinte de 1988 marcou uma reação dos entes subnacionais frente à tendência de até então evidente tendência de centralização da competência tributária, o que tem se visto desde então é uma reação da União no sentido de recompor sua base financeira. A tabela abaixo, que mostra a evolução do comparativo, em percentagem, entre receitas tributárias diretas e disponíveis, é bastante ilustrativa nesse sentido:

	União		Estados		Municípios		Total	
	Direta	Disponível	Direta	Disponível	Direta	Disponível	Direta	Disponível
1970	66,7%	60,8%	30,6%	29,2%	2,7%	10,0%	100%	100%
1980	74,7%	68,2%	21,6%	23,3%	3,7%	8,6%	100%	100%
1990	67,3%	57,1%	29,6%	28,0%	3,1%	14,9%	100%	100%
2000	68,8%	59,9%	26,5%	25,1%	4,7%	15,0%	100%	100%
2001	68,9%	58,7%	26,6%	25,4%	4,5%	15,9%	100%	100%

Por fim, outro fenômeno importante a se destacar antes de prosseguirmos é o comportamento da carga tributária ao longo dos últimos anos. O esforço despendido pelo Governo Federal no sentido de recompor a base de financiamento de seus gastos, o que foi feito especialmente se lançando mão de contribuições sociais ligadas à seguridade social, veio acompanhado de um aumento progressivo na carga tributária nacional. Nesse aspecto, a tabela, que segue abaixo é bastante ilustrativa:

Ano	Arrecadação % PIB
1990	29,91%
1991	24,61%
1992	25,38%
1993	25,09%
1994	28,61%
1995	28,92%
1996	27,29%
1997	27,47%
1998	29,33%
1999	31,64%
2000	33,28%
2001	35,48%
2002	36,45%

Diversos foram os fatores que influenciaram o nível de arrecadação ao longo dos anos considerados, e analisá-los não faz parte do propósito do presente trabalho. O que se pretende com a apresentação desse quadro é destacar o comportamento ascendente que, inegavelmente, a carga tributária brasileira vem apresentando ao longo dos últimos anos.

Feitas todas as considerações acima, as quais entendemos ser de grande valia para o entendimento das discussões que se seguirão, partiremos então para a análise da problemática a qual o presente trabalho se propõe, a se dizer, a adequação da estrutura até aqui apresentada com relação a nova realidade econômica tanto interna quanto externa, o que passa a ser feito agora no próximo capítulo.

Capítulo II – Tributação e o Novo Ambiente Econômico

A tributação moderna consiste em um conjunto de regras aplicado sobre o sistema econômico de determinado país. Assim, por sua própria concepção, a tributação deveria refletir a organização econômica em seu específico momento histórico. Surge daí, portanto, o principal desafio do exercício da política tributária: desenhar o modelo impositivo de modo a abranger, com a neutralidade desejada, a menor distorção possível, toda a amplitude da organização econômica, retirando recursos da economia apenas na quantidade necessária para o financiamento do setor público.

No entanto, as disposições gerais, ainda em vigor, sobre o sistema tributário brasileiro e as normas gerais de direito tributário aplicáveis tanto à União, quanto aos estados e municípios, datam de 1967, momento histórico quando a última grande reformulação tributária tomou lugar no Brasil. As mais importantes alterações sofridas pela estrutura tributária implementada em 1967 foram promovidas pela Reforma Constituinte de 1987/88, a partir de quando, entretanto, profundas e aceleradas mudanças vêm marcando tanto a economia brasileira como a mundial.

A globalização econômica e financeira, a formação de blocos econômicos regionais, a redefinição do papel do Estado, a nova realidade do mercado de trabalho, a expansão do comércio eletrônico e do intrafirmas, o acirramento da concorrência, potencializada pela forma com que se foi promovida a abertura comercial no Brasil, aspectos que passam a ser tratados aqui sob a ótica tributária, são algumas das mudanças que acentuam a necessidade de se promover uma adequação dos instrumentos de intervenção do Estado na economia.

➤ *A Globalização Econômica e Financeira*

A globalização da economia vem provocando significativas mudanças no cenário mundial, notadamente no âmbito das relações econômicas. Essa nova realidade tem se caracterizado pela grande velocidade de mudança nos mundos dos negócios, pela alta mobilidade na alocação dos fatores de produção, em especial o capital, e por forte interação entre os diversos setores de atividade econômica e financeira.

Por outro lado, os paradigmas tradicionais da tributação foram concebidos em um contexto em que a mobilidade de fatores de produção, e dos fluxos financeiro e comercial, não era expressiva. As bases impositivas eram determinadas tomando como

referência a localização física de grande parte das atividades econômicas, que, por seu turno, respeitava os limites impostos pelas fronteiras territoriais de cada país.

A alta mobilidade dos fatores de produção, assim como dos fluxos financeiro e comercial, tem implicado na aceleração das transformações nas bases tributáveis tradicionais, sobre as quais se assentavam os sistemas arrecadatórios. Assim, estimar adequadamente a competência e o lucro tributável, resultante de operações que se iniciam em determinado país, desenvolvem-se em outros, e se concluem em um terceiro, tem se tornado um verdadeiro desafio para as administrações tributárias modernas. Além disso, a maior participação dos serviços, de bens intangíveis, e de operações virtuais no comércio mundial, assim como a forte presença do componente externo na renda dos contribuintes nacionais, tem criado dificuldades adicionais para a perfeita e completa identificação da base imponible.

Essas mudanças, viabilizadas pela evolução tecnológica tanto na área de comunicação como na de transportes, associadas à abertura das economias dos países e aos acordos regionais de comércio, tópico que será melhor explorado no próximo item do capítulo, provocaram um deslocamento de capitais, em grande medida, na busca de investimentos com melhores condições de rentabilidade; e passaram a clamar por uma ampla revisão na estrutura tributária tradicional,

A relevância da questão tributária num contexto de globalização é particularmente pertinente no caso dos capitais que se dirigem para o setor produtivo. As exigências da modernização e da competitividade não dispensam o acesso a fontes externas de financiamento, cuja sensibilidade a fatores que reduzem a rentabilidade dos investimentos por elas financiados é conhecida. Embora esse não seja o único fator relevante para a decisão de alocação de investimento, o papel do sistema tributário tem se tornado, nesse sentido, cada vez mais importante. O sistema de alíquotas, bases tributárias e benefícios fiscais, difere substancialmente entre países, estimulando a migração dos fluxos de capital em busca de lugares onde são mais levemente tributados (e o que pode dar origem a um processo de competição tributária).

Por outro lado, o desenvolvimento da tecnologia da informação, que permitiu a sofisticação e a diversificação dos instrumentos financeiros, confere ainda maior complexidade a essa questão.

No caso dos capitais que se dirigem a aplicações especulativas, apesar de trazerem enormes desafios às autoridades monetárias, uma vez que circulam livremente entre as diversas praças financeiras do mundo, interferindo no livre

funcionamento do mercado ao manipular o valor relativo das moedas e outros ativos, a sensibilidade quanto a tratamento tributário diferenciado entre países é menor, desde que tais diferenças sejam mais do que compensadas por taxas de juros atraentes. O mesmo não ocorre, todavia, com recursos que buscam retorno garantido no médio e longo prazos, ainda que a taxas menos atraentes, como é o caso dos fundos de pensão. Nesses casos, a questão tributária também pode ter papel decisivo nas decisões relativas à sua aplicação.

Aliada à questão da competição tributária, surge uma das grandes fontes de ineficiência dentro do sistema tributário tradicional: a proliferação de operações de planejamento tributário internacional, com destaque para a migração de capitais para paraísos fiscais, e o aumento da prática dos preços de transferência. Para a questão dos preços de transferência, alguns comentários adicionais são pertinentes.

O termo “preço de transferência” poderia ser resumido como um processo de determinação de preços de bens e serviços transferidos dentro de uma mesma organização empresarial, ou por meio de pessoa interposta. Por não serem negociados em condições de livre mercado, eles podem não refletir os preços estabelecidos em transações praticadas entre pessoas não vinculadas. Por meio dessa prerrogativa, companhias multinacionais, hoje responsáveis por algo em torno de 60% do comércio mundial, podem alocar recursos dentro do mesmo grupo com a finalidade de reduzir o seu ônus fiscal. Cabe então às autoridades tributárias, identificar quando ocorre a manipulação de preços de transferência, de forma a impedir a efetivação da evasão e elisão fiscal.

Outra fonte de preocupação, relacionada ainda ao fenômeno da globalização, é o crescimento do comércio eletrônico. Cada vez são mais presentes os negócios pela Internet, com débitos automáticos na conta corrente do comprador ou mediante sistemas de cartão de crédito, o que causa à Administração Tributária uma enorme dificuldade de controle e fiscalização, uma vez que, em geral, as transações eletrônicas, quando não realizadas entre agentes de diferentes localidades (não estando, portanto, sujeito à competência e a jurisdição de uma única autoridade fiscal), não deixam registros fáceis de capturar.

Somando todos os aspectos pertinentes levantados até aqui quanto aos desafios lançados pela globalização, temos delineado o cenário dentro do qual os formuladores de política econômica estão inseridos. Os impactos de determinada política, que não apenas a tributária, com a globalização passam a ser sentidos não só

nas decisões dos agentes econômicos circunscritos ao território de cada país, mas sim na de todos, o que implica numa relativa perda de autonomia dos Estados Nacionais no que tange a formulação de política econômica.

No que tange aos fatores que vêm impulsionando às transformações nos sistemas tributários nas últimas décadas, temos que a natureza e a velocidade dos ajustes tem dependido do nível de exigência imposta pelo processo de globalização. Não por acaso, as mudanças iniciaram-se e tem avançado mais rapidamente no aspecto ligado ao movimento internacional de capitais, uma vez que o dinheiro é o fator que circula com maior facilidade e rapidez.

No mercado de produtos as mudanças são mais lentas, mesmo porque a circulação de mercadorias é menos ágil do que a de capitais. Distância geográfica, em face dos custos de transporte e dos demais custos a ele associados, hábitos de consumo, barreiras não-tributárias ao comércio, provêm uma razoável margem de manobra para a tributação. Entretanto, esses fatores perdem cada vez mais relevância em função do crescimento do comércio eletrônico e do avanço da formação de blocos econômicos regionais, indicando ser imperativa a eliminação de gravames cumulativos e a busca pela harmonização internacional.

Pelos fatores apresentados acima, a harmonização internacional das regras domésticas de tributação se torna ainda mais uma necessidade urgente, não devendo, entretanto, se restringir aos impostos e contribuições incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços. Se, por um lado, deve ser crescente a utilização de impostos gerais sobre o consumo, por outro, o aumento do volume de bens e serviços comercializados em escala mundial estreita a possibilidade de os países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional.

É necessário também reavaliar o conceito tradicional de equidade através da tributação progressiva da renda. Tem se tornado cada vez mais complicado atingir metas redistributivas por meio dos sistemas tributários assentados nos antigos paradigmas. Isso porque, a medida que a tributação de pessoas e empresas com maior mobilidade se torna mais complicada, maior acaba sendo a carga que os menos favorecidos tem de suportar, de acordo com o tamanho da necessidade de financiamento do governo local. E a desarmonia tributária, ao favorecer a concentração

de renda e prejudicar a justiça fiscal, tende a evidenciar ainda mais os efeitos negativos da globalização sobre o princípio da equidade.

Os requisitos anteriores não podem, entretanto, ser cumpridos quando subsistem impostos de natureza cumulativa – que incidem sobre a totalidade das transações sem que haja compensação como o montante recolhido anteriormente. Tributos incidentes sobre o faturamento ou a receita ou, ainda, sobre movimentações financeiras, hoje tão importantes dentro da estrutura de financiamento dos gastos públicos no Brasil, afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico de enfrentar com sucesso os desafios da maior integração. Eles oneram as exportações, mas não as importações, visto que não existem no país de origem, fazendo com que o produto nacional perca competitividade frente ao produto importado. O mesmo aplica-se à contribuição sobre os salários, geralmente destinada ao financiamento da previdência social, embora nesse caso o problema seja atualmente menos grave por ser uma prática difundida internacionalmente.

➤ *A Formação de Blocos Econômicos Regionais*

A formação de mercados comuns e de zonas livres de comércio, que avança a passos largos no cenário internacional, ao se traduzir na eliminação de barreiras fiscais e alfandegárias entre os países membros, faz com que as questões colocadas pela globalização dos mercados ganhem ainda maior visibilidade. Nesse caso, torna-se ainda mais evidente a perda de autonomia nacional na condução de suas respectivas políticas econômicas, e no campo estritamente tributário, constitui um elemento ainda mais poderoso para o processo de harmonização das práticas e instituições internas, com as práticas e instituições internacionais.

Uma lição que deve ser extraída, nesse sentido, da experiência européia de formação de um bloco único de comércio, processo que se estendeu no período compreendido entre 1965-1989, é a de que mudanças profundas na estrutura tributária requerem, especialmente em países de sólida reputação democrática, mas também verdadeiro para países de forte tradição federalista como o caso do Brasil, um prazo longo para se concretizarem. A história, a cultura, os compromissos políticos, as necessidades financeiras, as exigências sociais, requerem complicadas negociações para a mediação de inúmeros conflitos de interesses, assim como as incertezas quanto aos impactos das mudanças, exigem uma certa cautela em sua implementação.

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), zona de livre comércio entre países da América do Sul, e do qual o Brasil é membro, merece ser tratado com mais atenção. A consolidação da estabilidade monetária nos países do bloco tornou mais perceptíveis as diferenças de tratamento tributário entre os países membros, o que colocou em relevo tal questão. Estudos mostram que há problemas sérios a serem resolvidos nessa área, que podem comprometer a consolidação das relações comerciais caso os países envolvidos não confirmem a atenção exigida ao tema.

Todos esses fatores – globalização, a abertura comercial e financeira, a integração macrorregional, juntamente com a privatização de atividades até então mantidas na esfera pública, convergem para um esforço de revisão do papel do Estado, de conseqüência importante para o futuro da tributação.

➤ *A Redefinição do Papel do Estado*

Uma primeira questão que surge na esteira do debate sobre a revisão do papel do Estado é o tamanho das suas necessidades de financiamento. É evidente que o limite para as exonerações fiscais exigidas pela maior competição internacional - por capitais e por produtos - é dado pelas necessidades de recursos para sustentar as responsabilidades que o Estado precisa satisfazer. Apesar do discurso universal que defende uma profunda redefinição do papel do Estado, não há, todavia, evidências conclusivas com respeito a uma esperada redução das suas necessidades de financiamento.

Seria prematura, portanto, qualquer previsão sobre as possibilidades futuras de uma reversão na tendência observada durante a maior parte do século passado, de um aumento contínuo da carga tributária. Isso porque, se por um lado temos as menores demandas financeiras por parte dos setores que foram submetidos ao processo de privatização, como, por exemplo, o de serviços de telecomunicações e de energia elétrica, de outro, temos uma demanda crescente por recursos financeiros por parte de setores tradicionais, como os de natureza social, e por parte dos compromissos com os encargos da dívida pública, tanto interna quanto externa, cujo crescimento nas últimas décadas foi um fenômeno universal. A tabela abaixo, que traz a evolução dos gastos nas áreas sociais e com encargos da dívida pública, tanto interna quanto externa, é bastante ilustrativa nesse sentido:

R\$ x 1.000

	Gastos nas Áreas Sociais*	Gastos com Dívida Pública
1995	53.557	112.269
1996	62.480	135.780
1997	69.881	168.073
1998	81.015	249.786
1999	91.374	341.779
2000	96.869	383.696
2001	109.442	327.498
2002	116.998	336.150

* Saúde; Educação; Saneamento Básico; Assistência e Previdência; Reforma Agrária

O que deve e tem de ser modificado é a composição da receita tributária, hoje demasiadamente concentrada em tributos indiretos, reconhecidamente de impacto regressivo, e de natureza cumulativa, e possivelmente, a natureza das demandas financeiras do setor público, que hoje tem grande parte de seus gastos comprometidos com o financiamento da previdência social, assim como, conforme demonstrado no quadro acima, com compromissos da dívida pública.

Outra questão importante no campo das discussões da redefinição do papel atribuído ao Estado é provocada pela tendência à descentralização fiscal, conforme já vem sendo observado na Europa. O surgimento de instâncias reguladoras supranacionais, como forma de atender as exigências de harmonização impostas pela formação de blocos econômicos regionais, confere aos governos locais papel central no atendimento das demandas das sociedades locais. Principalmente nos países de maior dimensão territorial, a descentralização tem se tornado o princípio básico de política fiscal, mas o que nem sempre tem sido acompanhado de descentralização das competências impositivas.

Em regimes federativos, como o brasileiro, a questão da autonomia dos poderes locais é questão da maior relevância. É imprescindível que essa questão seja avaliada, entretanto, sob a luz das exigências de integração. A concessão, ao poderes locais, de autonomia para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país, fato que não se observa hoje no Brasil. Só nos casos em que o ônus dos tributos circunscreva-se às fronteiras da autoridade tributária é que essa autonomia poderia ser exercida sem problemas.

Uma das maneiras de conciliar a autonomia federativa no campo fiscal com as necessidades de harmonização é partilhar das competências impositivas entre os componentes da federação. A harmonização requer que se caminhe em direção a

simplificação dos sistemas tributários, substituindo a multiplicidade de bases tributárias por um número reduzido de tributos que explore, de forma uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda, e a propriedade. Para que essa evolução na colida com os interesses federativos, seria necessário repartir a competência para instituir e administrar os principais tributos existentes. Como a tendência universal é utilizar a tributação abrangente do consumo como fonte principal de financiamento do gasto público, é aqui que as possibilidades de partilhar um único tributo seriam mais evidentes.

No caso brasileiro essa questão é particularmente sensível visto que a competência sobre o tributo incidente sobre a principal base tributária (consumo), o ICMS, é de competência exclusiva dos estados, que tem se mostrado irredutíveis a qualquer proposta que envolva a sua transferência, ou o compartilhamento de sua base, com o Governo Federal. Internamente, esse caminho implicaria em pesadas negociações, de resultados bastante duvidosos.

➤ *A Nova Realidade do Mercado de Trabalho*

As mudanças que vem ocorrendo no mercado de trabalho são outro fator importante para a avaliação das tendências de evolução das estruturas tributárias neste início de novo milênio. A globalização e a modernização tecnológica impõem aos governos nacionais um problema crucial: garantir a manutenção de níveis de investimento compatíveis com a necessidade de criação de novos postos de trabalho, que sejam capazes de absorver os aumentos de mão-de-obra disponível, ou, pelo menos, de impedir o crescimento dos níveis de desemprego.

Já se observa nos países desenvolvidos, o surgimento de problemas até então típicos de economias em desenvolvimento, como o caso do desemprego estrutural. A perspectiva de uma crise de desemprego não solucionável pelos instrumentos tradicionais de estímulo à atividade econômica tem sido motivo de grande inquietação.

Parte do receituário conhecido para os problemas do desemprego tem nítidas implicações tributárias. Tem sido recorrente nos debates em torno do tema, recomendações quanto a necessidade de mudanças radicais na legislação trabalhista, como a desregulamentação das relações entre patrão e empregado, de forma a reduzir os custos da contratação e dispensa do trabalhador, e fazer frente às novas exigências de mobilidade da mão-de-obra e de competitividade internacional. Da mesma forma, a redução de encargos que oneram os salários e o custo do emprego são veiculadas com

insistência. As reações a tais propostas variam em intensidade, muito em função do grau de maturidade político-institucional nos diversos países.

Em todo o mundo, contribuições compulsórias sobre os salários formam a principal base de sustentação financeira dos regimes previdenciários, cuja sobrevivência, nos moldes atuais, é ameaçada por exigências extras decorrentes da atual crise de desemprego.

Um desafio que se coloca, pois, é o financiamento da seguridade social, num momento em que há dificuldades na geração de postos de trabalho: *"(...) as relações de trabalho neste final de século estão se tornando menos sólidas e mais esporádicas. Também é fato que o nível de emprego não tem acompanhado o crescimento do produto mundial. Assim, a tradicional arrecadação baseada na folha de pagamentos tende a sofrer uma brusca redução, agravando ainda mais a já difícil situação do financiamento da seguridade social pela qual diversos países estão passando. A tendência é que outras bases impositivas sejam utilizadas para arrecadar recursos para a seguridade, tipicamente uma área onde os gastos são crescentes, dada a maior longevidade média da população"*.

A reforma do sistema previdenciário é, portanto, um item importante da agenda internacional. No entanto, a questão que se coloca aqui é quais bases tributáveis suportariam o financiamento da seguridade social que não a folha de salários. Não basta então desenhar um modelo tributário que alivie a folha de salários, mas é imperativo também que esse seja capaz também de produzir recursos suficientes para financiar a previdência social. Desafio que se coloca ainda mais complicado visto que bases tradicionais de incidência, como a renda e o consumo, já se encontram plenamente exploradas na configuração atual do modelo tributário.

Na esteira das mudanças evidenciadas no ambiente econômico, foram promovidas, ao longo das duas últimas décadas, profundas transformações nos sistemas tributários mundiais, as quais derrubaram antigas crenças quanto às tendências de evolução da estrutura tributária durante o processo de desenvolvimento. A tese, baseada na análise empírica das transformações ocorridas ao longo da primeira metade do século passado, defendida por muitos, de que os sistemas tributários evoluiriam no sentido de uma crescente predominância dos impostos sobre a renda, tanto do trabalho quanto do capital, foi sendo contestada à medida que os vícios da

exagerada progressividade dos impostos sobre a renda passaram a se mostrar perversos.

O argumento de que, a partir de determinado nível de tributação, as pessoas optariam por trabalhar menos para evitar verem a grande maioria de seus ganhos adicionais serem confiscados pelo governo, ganhou popularidade e fez com que inúmeras mudanças efetuadas nessa área, em vários países, limitassem o número e o valor das alíquotas aplicáveis à tributação da renda pessoal. A crença longamente acalentada de que o ideal de justiça social passava por uma pesada tributação dos grandes lucros e das altas rendas estava sendo abalada.

Mas, o traço mais marcante das transformações em curso nos sistemas tributários é a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo, obedecendo ao princípio do destino na sua instituição. Esse é o caminho racional para o qual deve caminhar a tributação interna de mercadorias e serviços, caminho esse, que no caso brasileiro, passa pelo difícil enfrentamento da questão federativa da repartição ou transferência da competência tributária do principal tributo em termos de arrecadação, o ICMS, com/para a União.

É sabido que não é possível estabelecer cientificamente um sistema tributário ideal para todos os países, mesmo porque existem entre eles, acentuadas diferenças no que tange à sua estrutura econômica, suas aspirações sociais, e ao papel que atribuem ao Estado. Da mesma forma, não se pode desprezar fatores políticos, especialmente sensíveis no caso de repúblicas federativas como a brasileira, morais, psicológicos, e até mesmo religiosos de cada país. No entanto, no âmbito tributário, a adequação dos instrumentos de intervenção do Estado, passa pela harmonização das práticas tributárias e das instituições internas, com as práticas e as instituições internacionais, o que diante do exposto acima, deve ser feito levando em conta as especificidades internas de cada país.

Vale dizer que o rumo para tal harmonização contempla três cenários distintos: o financeiro, o comercial, e o trabalhista. No cenário financeiro, como já visto, os movimentos são mais rápidos e as cenas mais transparentes, por isso seu desfecho é mais conhecido. A tributação dos fluxos financeiros deverá ser abolida e o resultado das aplicações realizadas (lucros, dividendos, juros, etc.) ajustado ao padrão internacional em curto espaço de tempo.

No cenário comercial, apesar de não haver sintonia no comportamento dos principais agentes envolvidos, e da lentidão dos movimentos, pode ser percebida uma

evolução na linha de adoção de um imposto geral sobre o consumo. Já o cenário trabalhista, também como já visto, é o cenário sob o qual se tem menos clareza quanto aos desdobramentos possíveis das mudanças recentes. A assimetria de situações vivenciadas internacionalmente conduz a ritmos distintos de mudanças, e estando as discussões em torno do tema, muito suscetíveis a pressões internas, que devem variar de acordo com o grau de amadurecimento político-institucional de cada país, o resultado de tal debate ainda continua incerto.

Nesse novo ambiente econômico onde o setor produtivo nacional agora opera, garantir a competitividade do produto nacional frente ao dos principais participantes do comércio internacional, representa condição sine qua non para o desenvolvimento do país, mas é diagnóstico quase consensual de que nossa tributação interna nos impõe desvantagem competitiva, tanto no mercado interno como no externo, prejudica a eficiência econômica, desestimula o investimento, e é excessivamente complexa, a ponto de dificultar tal harmonização com os sistemas tributários de nossos parceiros comerciais, e de estimular a evasão fiscal.

Certamente que essa não é uma tarefa fácil. Pelo contrário, consiste em tarefa das mais complexas, por envolver decisões dinâmicas e sistemáticas sobre os conflitos básicos da tributação.

Esses conflitos podem ser classificados em verticais e horizontais. Os verticais seriam aqueles que ocorrem entre o governo e os contribuintes, o primeiro, em geral, buscando a manutenção, ou o aumento, da carga tributária, enquanto os últimos lutam pela minimização de seu ônus tributário. Os horizontais podem ocorrer tanto dentro da esfera de governo, com suas diversas unidades disputando pela repartição da carga tributária, caso típico de países federativos como o Brasil; como no âmbito da sociedade (contribuintes), o qual ocorreria devido à divisão do peso da carga tributária entre os seus diversos grupos (setores econômicos, regiões geográficas, pequenas e grandes empresas, etc.).

Hoje, analisando por ambos os lados, o clamor pela reforma seria justificado. Enquanto os contribuintes, por um lado, sofrem as mazelas de uma carga tributária equivalente à dos países mais desenvolvidos, sem a contrapartida dos serviços públicos que ali são ofertados, por outro, o Estado briga para manter suas bases de financiamento de forma a fazer frente a uma crescente demanda por recursos públicos. No âmbito da sociedade, é reconhecido o peso proporcionalmente maior da carga tributária incidente sobre as classes menos favorecidas da sociedade, enquanto que,

dentro da esfera governamental, a questão da repartição do bolo tributário sempre ocupou lugar de destaque na articulação de interesses entre as unidades federativas. Nesse sentido, a Reforma Constituinte de 1987/88 marcou uma reação dos níveis subnacionais de governo, a até então prevalecente tendência de centralização do poder tributário.

A resultante descentralização das bases tributárias, especialmente em favor dos municípios, sem a contrapartida descentralização dos encargos, trouxe a tona um forte desequilíbrio financeiro para a União. A partir daí, o que se tem visto é uma forte reação do Governo Federal no sentido de recuperar sua capacidade financeira, o que tem sido feito se lançando mão de contribuições sociais vinculadas ao sistema de seguridade social, e o que vem prejudicando a qualidade técnica de uma estrutura tributário que há tempos já não se enquadra dentro das novas exigências de um mercado competitivo e globalizado.

Por todas as razões apresentadas até aqui, segue-se que a necessidade de se reformar o sistema tributário nacional seja quase uma unanimidade nacional. No entanto, apesar desse aparente consenso, o que tem se visto são poucos resultados efetivos. Os condicionantes da reforma tributária no Brasil nos últimos anos passam então ser o foco do trabalho, discussão que será desenvolvida no capítulo seguinte.

Capítulo III – A Reforma Tributária

As discussões em torno da necessidade de se promover uma ampla reforma no atual modelo tributário tem sido tema recorrente na agenda política brasileira. Apesar do aparente consenso em torno de tal necessidade, tanto por parte do governo como do setor privado, uma leitura mais cuidadosa da evolução do processo de reforma no Brasil indica que a consensualidade não vai além da constatação da necessidade de mudança. A partir desse ponto, há enorme divergência, o que sugere que, além dos condicionantes impostos pela nova realidade econômica mundial, há também restrições políticas e econômicas de ordem interna que tem barrado a efetiva implantação de uma reforma.

Dentre os condicionantes impostos pela nova realidade econômica mundial, cujas características mais marcantes foram apresentadas no capítulo anterior, a necessidade de se harmonizar as práticas e as instituições Internas, às práticas e instituições internacionais, num cenário marcado pela perda relativa de autonomia por parte dos Estados Nacionais, apresenta-se como o grande desafio. De fato, a maior integração dos mercados mundiais trouxe novos desafios para a reforma dos sistemas tributários nacionais. Esses desafios podem ser traduzidos, no âmbito do financiamento do setor público, pela redução da possibilidade de se utilizar tributos que incidem sobre bases de maior mobilidade; e, no tocante à competitividade do setor produtivo, a necessidade de harmonizar as regras tributárias domésticas às internacionais.

Dentre as restrições impostas, nesse sentido, pela economia moderna, particularmente relevantes no caso brasileiro, e que devem ser respeitadas sob a pena de comprometer a eficiência e própria credibilidade do sistema tributário, destacamos:

➤ *Equilíbrio fiscal: receita versus despesa*

Apesar de serem, tradicionalmente, vistas e concebidas como políticas públicas distintas, receitas e despesas são, em verdade, face de uma mesma moeda. Tal afirmativa tem conseqüências importantes no que tange as discussões em torno do caráter condicionante que a necessidade de se cumprir metas fiscais, acertadas inclusive junto ao FMI, desempenha quanto as possibilidades de se promover alterações no sistema tributário nacional.

São verdadeiras e pertinentes as críticas constantemente veiculadas de que a carga tributária brasileira se encontra hoje em patamares muito elevados. No entanto, mais do que a fúria arrecadatória do Estado, o que está por detrás disso é uma forte

rigidez dos principais itens do gasto público no Brasil, como, por exemplo, os juros e encargos da dívida, a previdência social, e o pagamento de pessoal. Essa constatação certamente reduz o grau de autonomia na definição da política tributária no sentido em que confere um caráter de exogeneidade ao tamanho da carga, num cenário aonde crescentemente o equilíbrio fiscal vem sendo apontado como termômetro da credibilidade de determinado país.

É óbvio que se tem, e se deve, promover uma mudança na estrutura dos gastos públicos. Entretanto, é inviável que tal mudança seja promovida no curto prazo, o que implica que, quaisquer que forem os intentos no sentido de alterar o sistema tributário nacional, deve-se levar em conta que a variável volume de carga tributária não poderá ser alterada.

➤ *Equilíbrio Externo*

O caso brasileiro reflete a necessidade de preocupação contínua com o setor externo. Sendo sistêmico o déficit na conta de transações correntes, torna-se imprescindível no sentido de fechar o balanço, a obtenção de superávits, seja na conta capital, seja no saldo da balança comercial. Tendo em vista o diminuto número de empresas estatais a serem privatizadas e a redução que se verifica na aquisição de participações societária das empresas nacionais pelos investidores estrangeiros, ganha importância o papel do comércio exterior na redução da dependência do país com relação ao capital externo.

Diante dos obstáculos já conhecidos para aumentar a participação do país no comércio mundial (protecionismo, preço das commodities, etc.), a tributação deve, portanto, ser neutra quanto à incidência sobre as bases de comércio exterior. Em princípio, deve-se aplicar à importação a mesma carga tributária existente nos produtos internos e, no que se refere à exportação, deve-se desonerá-la, incentivando a competitividade internacional do país. Isto é, deve-se buscar a aplicação plena do princípio do destino, permitindo que bens e serviços sejam tributados pela jurisdição de consumo, e não por aquela onde ocorreu a produção.

Do exposto acima, já pudemos identificar dois limitantes ao raio de manobra das autoridades nacionais na formulação de políticas econômicas, em especial a tributária, qualquer que seja a sua configuração: a impossibilidade de se reduzir, no curto prazo, o volume da carga tributária; e a necessidade de se conferir caráter de neutralidade na taxação sobre as bases de comércio exterior. A questão de conferir caráter de

neutralidade na taxação sobre as bases de comércio exterior é particularmente delicada no caso brasileiro. Conforme apresentado no capítulo I, a estrutura de arrecadação do governo federal está hoje fortemente concentrada em contribuições que incidem sobre o faturamento e lucro líquido das empresas, assim como na folha de salários, de natureza cumulativa, portanto. E a reversão dessa concentração dependeria hoje do enfrentamento de uma questão que certamente tem desempenhado papel central no travamento das propostas em torno de um novo modelo tributário nacional: a divisão das competências e do bolo tributário.

De fato, as maiores dificuldades a serem superadas no aprimoramento do Sistema Tributário Nacional, em sua maioria, com impacto inclusive sobre a questão da harmonização das práticas tributárias, estão atreladas ao federalismo fiscal brasileiro, em especial à sua baixa racionalidade e seu caráter competitivo.

A Federação brasileira apresenta hoje um acentuado grau de descentralização, tanto em termos de configuração política e institucional, como da estrutura tributária e fiscal. Na atual configuração institucional do sistema tributário brasileiro, delineada fundamentalmente durante a Reforma Constituinte de 1987/88, foram atribuídas aos governos subnacionais competências tributárias exclusivas, incidentes sobre bases econômicas sólidas e abrangentes e, ainda, com ampla liberdade para legislar (até mesmo para a fixação de alíquotas), coletar, gerir e gastar os recursos. Existem ainda variados e volumosos esquemas de redistribuição de recursos públicos, dos níveis superiores de governo para os inferiores, e das regiões mais desenvolvidas para as mais pobres.

Diante então do processo de descentralização fiscal já em curso, onde estados e municípios já dispõem de ampla participação na divisão das receitas tributárias, além de gozar de ampla autonomia para o exercício de suas competências tributárias, num plano dominado pela ausência de uma negociação nacional e de mecanismos de integração e coordenação das políticas e ações, a questão que se coloca é como sanear o setor público, estabilizar a economia, retomar o crescimento e combater a pobreza, tendo que preservar e consolidar a descentralização no campo das finanças públicas.

Foi nesse sentido, que o processo de formação da agenda de reforma tributária dos anos 90 representou, em grande medida, uma desconstrução da agenda que balizou os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte de 1987/88. Fortemente descentralizante, complexa e expansionista, do ponto de vista das instituições fiscais, e

redistributiva e inclusiva do ponto de vista social, essa agenda vai gradativamente cedendo lugar a uma agenda batizada pela necessidade de integração competitiva ao mercado internacional, simplificação e harmonização tributária, recuperação da capacidade fiscal e tributária da União, e enfoque atuarial do financiamento da política social.

De fato, após a promulgação da Constituição de 1988, setores das elites política e burocrática se mobilizaram em torno de duas idéias-força relacionadas: a da ingovernabilidade, invocada a partir de um duplo diagnóstico de rigidez fiscal e orçamentária, e de expansão crescente de direitos e gastos sociais sem previsão de novas fontes de financiamento; e da necessidade de reformas pró-mercado, invocada a partir da constatação da necessidade de se adequar os instrumentos internos de intervenção aos desafios da nova economia.

Nessa linha, assistiu-se no período pós-Constituinte a episódios importantes de iniciativas de reformas tributária e fiscal. No governo Collor, o conjunto de medidas recomendado pela Comissão Executiva da Reforma Fiscal - CERF, que ficou conhecido como "emenda", e que passaram a constituir os termos das discussões públicas em torno do tema, não foram continuadas devido ao impeachment do então Presidente da República. Durante a Revisão Constitucional de 1993 e 1994, diversos projetos de emenda constitucional, surgidas a partir da base programática formada na discussão anterior, também foram apresentados, mas todos malograram. Durante a gestão de Fernando Henrique Cardoso, a proposta de emenda constitucional de reforma encaminhada ao Congresso em 1995, a PEC 175, também teve destino semelhante. Em 1999 foi reiniciado o processo de reforma, e novas comissões foram formadas no sentido de formular propostas viáveis, algumas das quais chegaram inclusive a ser apreciada na Câmara e no Senado, mas o impasse que se formou em torno delas não permitiu a evolução das discussões a um resultado efetivo.

A questão do imobilismo não se trata, pois, de falta de propostas. Na verdade, o tema que, há bem pouco tempo era assunto de interesse de poucos economistas e de um número um pouco maior de juristas, tem despertado agora a paixão e a imaginação de muitos. Movidos pela crescente exposição nos meios de comunicação quanto as mazelas do nosso sistema tributário, novos interessados no tema engrossaram a lista dos candidatos à apresentação de fórmulas imaginativas e salvadoras. Muitas delas, importante destacar, formuladas sem se atentar para a realidade socioeconômica do país, e, em especial, para as particularidades de nosso regime federativo.

Ao invés de o país concentrar-se, pois, no exame de umas poucas alternativas, a multiplicidade de sugestões apresentadas também tem contribuído para tumultuar o debate, além de aguçar expectativas de atendimento de interesses particulares. Enquanto muitos imaginavam que com as privatizações seria possível a redução da carga tributária, outros atribuíam o excesso de tributos à ineficiência e ao desperdício dos recursos públicos. Assim, antes de se pensar, e mais, de se propor mudar, é preciso que antes seja aprimorado o diagnóstico da situação atual.

Nesse sentido, são apontados como os principais fatores de ineficiência do atual modelo tributário brasileiro os seguintes aspectos:

- tributação cumulativa, que além de provocar perda de eficiência econômica, provoca também perda de competitividade aos produtos nacionais;
- demasiada evasão, que promove iniquidade fiscal e competição desleal;
- excessiva complexidade, que dificulta a administração e eleva o custo de cumprimento das obrigações tributária pelos contribuintes; e
- guerra fiscal entre estados, que resulta em má alocação dos recursos da sociedade e em conflitos na federação.

Nessa linha, a simplificação do modelo tributário nacional, através da redução no número de impostos que hoje a compõem, é apontada, muito mais do que como uma necessidade, mas como uma tendência. O objetivo de tal simplificação, entretanto, seria menos de reduzir a carga fiscal, uma vez que, conforme demonstrado, não existe, no curto prazo, espaço para tanto, mas mais para melhorar sua qualidade. Praticamente a metade da atual carga tributária brasileira é constituída de tributos cumulativos, outro aspecto destacado acima como determinante na perda de eficiência de um sistema tributário, destaque para as chamadas “contribuições sociais” hoje tão importantes em termos de arrecadação para União, que retiram competitividade dos produtos brasileiros nos mercados doméstico e internacional, reduzem a oferta de empregos, aumentam o custo do dinheiro e distorcem os preços relativos.

De modo geral, os tributes cumulativos, que incidem sobre a totalidade das transações sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente, ou incidentes sobre o faturamento ou a receita das empresas, ou ainda sobre movimentações financeiras, afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico de enfrentar com sucesso os desafios da maior integração. Eles oneram as exportações, mas não as importações, visto que não existem no país de origem, fazendo com que o produto nacional perca competitividade frente ao produto importado. O mesmo aplica-se

à contribuição sobre os salários, geralmente destinada ao financiamento da previdência social, embora nesse caso o problema seja atualmente menos grave por ser uma prática difundida internacionalmente.

Além de ser economicamente ineficiente, um sistema tributário brasileiro baseado em tributos de natureza cumulativa é injusto, uma vez que, dado o caráter de regressividade de tais tributos, impõe ônus mais pesados sobre as parcelas menos favorecidas da população.

Em tese, a substituição de um número variado de tributos que incidem em distintas etapas do processo de produção e circulação de mercadorias por uma ou duas incidências amplas sobre o consumo, conforme a proposta que tem o apoio da maioria dos especialistas, seria capaz de manter a mesma arrecadação ao sobrepor o aumento da base à redução do número. Nesse caso, a questão que se coloca é que alíquotas seriam necessárias para produzir, com dois impostos aplicados a todas as modalidades de consumo, por exemplo, a mesma receita hoje gerada por cinco incidências variadas e algumas delas cumulativas sobre todo o ciclo de produção, circulação e consumo de mercadorias e serviços.

A harmonização internacional das regras domésticas de tributação não se restringe, no entanto, aos impostos e contribuições incidentes sobre o fluxo de receita gerado nas transações de bens e serviços, mas atenção especial tem sido e deve ser dispensada a esse aspecto. Se, por um lado, deve ser crescente a utilização de impostos gerais sobre o consumo, por outro, o aumento do volume de bens e serviços comercializados em escala mundial estreita a possibilidade de os países tributarem as exportações e impede que se imponham gravames internos prejudiciais à competitividade dos produtos domésticos com os similares importados no mercado nacional.

Avanços foram feitos ao longo dos últimos, deve-se dizer, com respeito a questão da desoneração dos produtos nacionais destinados ao mercado internacional. Destaque para a Lei Complementar 87, de 1996, também conhecida como "Lei Kandir". Da Subcomissão de Reforma Tributária criada na Câmara pelo então deputado Antônio Kandir, resultou um projeto de lei que, após aprovado, reuniu um conjunto de medidas de natureza infraconstitucional que garantiu tratamento tributário diferenciado aos produtos, inclusive aos semi-elaborados e aos primários, destinados ao mercado externo, assim como aos investimentos de capital destinados à indústria. Como forma de compensar a perda imediata de arrecadação daqueles estados que tinham na

tributação das exportações fonte principal de suas receitas foi criado um mecanismo de compensação (fundo especial), com duração definida e atuação regressiva.

Outro aspecto mencionado acima como fator de ineficiência do sistema tributário brasileiro é a guerra fiscal entre entes federativos, para a análise do qual dedicaremos a partir daqui alguns parágrafos. A análise da questão da guerra fiscal é especialmente importante por essa estar inserida dentro da questão do federalismo fiscal brasileiro, já apontado anteriormente como um dos principais, senão o principal, fator no travamento das discussões das propostas em torno da necessidade de reforma no modelo tributário brasileiro.

Além da forte tradição municipalista, outra característica marcante do federalismo fiscal brasileiro é a sua profunda desigualdade regional. Políticas industriais descentralizadas, num cenário de profunda falta de coordenação e integração das políticas públicas, são, portanto, inspiradas por "legítimas" aspirações dos governos estaduais de reduzir as disparidades no nível de desenvolvimento ora existente. Assim, do ponto de vista de um determinado estado, conceder então incentivos fiscais, prática proibida por lei desde 1975, para atrair investimentos parece ser um bom caminho para tanto. Isso, pois a empresa atraída, além dos impactos diretos sobre a produção e o emprego, induz também a criação de mais postos e renda, posteriormente tributáveis, em atividades não diretamente ligadas à própria indústria.

Se toda a história do incentivo fiscal de determinado estado estivesse circunscrita aos impactos mencionados acima, tratar-se-ia de um precioso instrumento de política econômica. No entanto, a experiência bem sucedida de um estado induz os demais estados a reproduzi-la, o que dá início a um processo de competição tributária entre eles. Configura-se aí uma das características fundamentais da prática de guerra fiscal: uma vez iniciada, todos os estados são induzidos a dela participar, sob a pena para os que não participarem de, senão perder parte de sua produção efetiva, ao menos ficar fora de possibilidades de atração de novos investimentos produtivos.

O desencadeamento funcionaria mais ou menos assim: como as empresas que se beneficiam de incentivos fiscais desfrutam de uma vantagem competitiva sobre as demais, competidores localizados em estados que não os concedem são incentivados a mudar o local de produção para onde possam desfrutá-los. Na iminência de perder parte de sua produção, o estado, mesmo que relutantemente, vê-se forçado a entrar na competição tributária. Em pouco tempo, a disputa por investimentos acaba por atrair todos os estados da federação.

Na medida em que a prática se espalha, todos, ou quase todos, disputando os investimentos, a eficiência de tal mecanismo se esvai. A receita diminui em todos os estados, e como os benefícios oferecidos são semelhantes, seu poder de estimular na definição da localização da produção perde o poder. Em outras palavras, o benefício fiscal deixa de ser um incentivo, e torna-se mera redução de imposto. Nesse ponto, as empresas voltam a definir a localização de seu investimento levando em conta apenas as condições de mercado e produção.

Por fim, a médio prazo, os grandes perdedores acabam sendo, por sua maior debilidade financeira, justamente aqueles estados que a princípio eram estimulados a adotar tal prática – os menos desenvolvidos, uma vez que, pressionados pelo aumento dos gastos e por arrecadações menores, tornam-se menos capazes de prover serviços públicos e infra-estrutura com a qualidade exigida pelo investidor privado, que de novo se guia pelas condições locais de produção.

Os instrumentos utilizados pelos estados na prática da guerra fiscal são as alíquotas do principal imposto em termos de arrecadação do território nacional, de competência, desde a sua concepção, dos estados, o ICMS. Nesse caso, as normas básicas reguladoras da tributação das operações interestaduais que resguardavam um mínimo de harmonia nacional do imposto vêm sendo sistematicamente desrespeitadas pela maioria dos estados. Para garantir tal harmonização, existe um colegiado formado por secretários estaduais da fazenda, ao qual deveria caber a aprovação de qualquer mudança, sobretudo no caso de alíquotas, em operações que envolvam mais de uma unidade federada. No entanto, o CONFAZ foi esvaziado à medida que os estados, valendo-se de sua posição privilegiada em termos de distribuição de competências tributárias, passaram a promover, isoladamente, reduções explícitas na alíquota do imposto.

Feitas as considerações acima acerca das questões da tributação cumulativa, da excessiva complexidade da atual configuração do sistema tributário nacional, e da prática da guerra fiscal entre entes federativos, resta-nos desenvolver alguns comentários quanto ao papel da demasiada evasão fiscal no comprometimento do sistema tributário brasileiro.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, a proliferação de operações de planejamento tributário a nível internacional, destaque para a migração de capitais para paraísos fiscais, assim como para o aumento da prática dos preços de transferência dentro de uma mesma organização empresarial, ou por meio de pessoas interpostas, é

fonte crescente de ineficiência tributária. Por outro lado, também relacionado com o fenômeno da globalização, o crescimento do comércio eletrônico traz novos desafios em termos de fiscalização para as autoridades fiscais.

Em consequência da crescente complexidade em se tributar então pessoas e empresas crescentemente com maior mobilidade, temos que maior carga tributária, diante da necessidade de financiamento dos gastos públicos, tem de se suportadas pelos agentes menos favorecidos. Tem se tornado, pois, cada vez mais complicado atingir maior justiça fiscal mediante sistemas tributários assentados em antigos paradigmas, como o conceito tradicional de que maior equidade seria conseguida mediante a tributação progressiva da renda.

Por outro lado, as empresas que fazem uso da prerrogativa dos preços de transferência, ao atribuir a maior parte de seus lucros a países onde a carga tributária é menor, diminuindo assim o ônus fiscal que têm que suportar, acabam por desfrutar de posição privilegiada em termos de competitividade com relação as demais empresas que não dispõem, ou não fazem uso, de tal mecanismo.

Apesar de o recente debate em torno da questão da reforma tributária gravitar em torno dos aspectos mencionados acima, começam a ganhar espaço também nas discussões questões como a falta de coordenação e integração da política e da administração fazendária dos três níveis de governo, e a não utilização adequada da política tributária para perseguir objetivos nacionais, especialmente estabilização de preços, a abertura ao exterior, e a retomada do desenvolvimento.

A raiz dos problemas de falta de coordenação inter e intragovernamental do sistema tributário atual remetem ao fato de a descentralização tributária promovida pela Assembléia Constituinte de 1987/88 ter sido imposta ao governo federal, que formalmente se ausentou das discussões em torno do tema naquele fórum. Até hoje, a perda da União, seja de receitas e impostos, seja de poder decisório sobre boa parte da política tributária nacional, não foi devidamente aceita pelas autoridades fiscais federais, que não assumem a descentralização tributária como um programa de governo. Sem a vocação e a atuação do governo federal, única instância que pode e deve ter uma visão nacional dos problemas, pouco se fez para coordenar as políticas tributárias dos diferentes níveis e unidades de governo. Assim, há uma completa falta de colaboração e de integração entre as instâncias de governos no campo da política tributária, e esta perde muito de sua funcionalidade para a política macroeconômica, assim como impõe novos desafios para uma efetiva reformulação do modelo tributário atual.

Diante do exposto até aqui, ou seja, do diagnóstico das principais fontes de ineficiência do modelo tributário brasileiro, e dos limitantes, tanto de ordem interna quanto de ordem externa, que tem barrado a sua efetiva reformulação, destacaremos esquematicamente a partir desse ponto, alguns pontos cruciais que devem ser abordados por qualquer discussão em torno do tema reforma tributária.

Vale destacar que a tributação da renda no Brasil já foi reformulada ao longo dos últimos anos, e se considera que esta se encontra hoje em níveis de sofisticação e modernização compatíveis com as melhores legislações tributárias internacionais. Dessa forma, salvo por medidas pontuais de curto prazo, não há de se prever necessidade de qualquer modificação estrutural nos impostos incidentes sobre a renda. Nesse sentido, considerando a tendência, identificada quase consensualmente por analistas da área, de que a peça de resistência dos novos seja a tributação do consumo, segue-se que a reforma tributária no Brasil deve enfrentar os seguintes desafios:

➤ *Partilha de Receitas*

Ainda que a atual sistemática de partilha vertical e horizontal de receitas seja alvo de constantes críticas, é razoável admitir que qualquer tentativa no sentido de alterá-la encontrará enormes resistências políticas que, como tem sido recorrente, fındarão por obstaculizar qualquer tipo de reforma. Portanto, qualquer proposta de reforma que, pontualmente, de alguma forma repercuta sobre as partilhas, deve considerar também a necessidade de se apresentar alternativas para a compensação de eventuais perdas financeiras por parte dos entes subnacionais de governo, o que poderia ser feito através da adoção de mecanismos em nível dos fundos constitucionais. A atual debilidade financeira do Governo Federal, entretanto, impõe limites restritos à prática de tal alternativa, o que confere a essa questão, ainda mais delicadeza.

➤ *Vinculação de Receitas*

Conforme já demonstrado, boa parte da arrecadação tributária brasileira se concentra hoje numa multiplicidade de contribuições sociais, sendo que a receita obtida através destas, como definido na legislação específica de cada tributo, deve ser destinada a determinada rubrica. Como conseqüência da atual vinculação de receitas atualmente existente no Brasil, temos a perda de diversos graus de liberdade por parte

das autoridades orçamentárias, prejudicando a realização da política econômica. A fixação do gasto, que existe para assegurar patamar mínimo de destinação de receitas para determinada rubrica, acaba por impedir que as rubricas orçamentárias não-vinculadas recebam verbas em montante adequado.

Com respeito às receitas, a sua vinculação tem gerado, é inegável, maior complexidade ao sistema tributário nacional. De modo a respeitar a destinação de verbas para fins específicos, certas contribuições acabam por ser “multiplicadas”, como por exemplo, nos casos da Contribuição para o PIS e para a Cofins, incidentes sobre a mesma base, mas que não podem ser simplesmente agregadas sem se que antes se tenha que passar por uma infundável discussão de vinculação de receita. O mesmo acontece para os casos da CSLL e do IRPJ.

Outro aspecto relevante ainda com respeito a questão da vinculação de receita que vale ser abordado é que a vinculação das contribuições sociais à área de seguridade social tem sido instrumento de competição tributária vertical, uma vez que se constituem de receita não compartilhadas com estados e municípios.

Enfim, uma reforma tributária deve enfrentar o assunto, buscando a minimização ou eliminação das vinculações de receitas. A tributação deve ocorrer da forma mais racional possível, independente da destinação da arrecadação. O orçamento é a peça competente para alocar e destinar verbas.

➤ *Titularidade estadual do ICMS*

Após a reforma tributária de 1966, a titularidade do principal imposto nacional, o ICMS, incidente sobre o consumo, foi concedido aos estados. A partir de então, questões como a guerra fiscal interna, problemas de origem e destino, falta de harmonização na política tributária nacional, além de excessiva complexidade legislativa em torno desse tributo, tem ocupado cada vez mais espaço nas críticas ao desenho tributário definido em tal oportunidade.

Como qualquer proposta no sentido de transferir a titularidade do ICMS também se mostraria inviável, uma reforma viável seria uma que alcançasse o compartilhamento de competência entre estados e União, a simplificação de sua legislação, e a adoção de alíquotas nacionalmente uniformes. Além da questão da uniformidade, seria oportuna uma ampla revisão da estrutura de alíquotas do imposto, de modo a conferir maior neutralidade ao imposto e a reduzir a tributação excessiva de bens importantes. Outro ponto importante seria vedar a concessão de quaisquer benefícios ou isenções fiscais,

determinando que vantagens financeiras a contribuintes sejam dadas pela via orçamentária.

➤ *Existência de bases supertributadas*

Chama a atenção a grande concentração da arrecadação do ICMS em operações relativas a energia, serviços de telecomunicações, veículos, cigarros e combustíveis. Essas bases são, em geral, sujeitas a alíquotas elevadas, e, considerando que também sofrem incidência das contribuições sociais sobre o faturamento, estão sendo super tributadas no modelo atual. Como são bases de grande peso econômico, acabam por anular a progressividade que seria esperada da estrutura de alíquotas seletivas do ICMS e encarecer os investimentos produtivos no país.

➤ *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS*

No que concerne ao ISS, a questão contemporânea central é a competição tributária nociva ante a inexistência de legislação que faculte a incidência de alíquotas marginais mínimas e benefícios fiscais. Municípios podem fazer uso de legislação que permite a ocorrência de guerra fiscal.

➤ *Da cumulatividade*

No Brasil, a tributação cumulativa, apesar de quase erradicada pela Constituição de 1967, tornou a ganhar força três anos depois e, desde então, cresceu em importância a cada um dos muitos episódios de necessidade adicional de receita do governo federal. Atualmente, a tributação cumulativa responde por mais de 50% da receita administrada pela SRF. Como visto anteriormente, a tributação cumulativa provoca prejuízos tanto no que se refere à alocação de recursos produtivos no país, quanto no que se refere à competitividade dos produtos nacionais, tanto no mercado doméstico quanto no externo, frente aos produtos fabricados em países onde tal prática não se verifica.

Praticamente todos os países adotam o princípio do destino para seus impostos sobre produtos, ou seja, não oneram suas exportações e impõem seus tributos domésticos aos produtos importados. A adoção do princípio de destino, prática considerada legítima pelas normas internacionais de comércio, assegura que o tributo doméstico não afete as condições de competição entre o bem nacional e o similar importado. Além disso, se o tributo doméstico sobre os produtos não onera as

exportações do país, esses podem competir em pé de igualdade no mercado de outro país com bens produzidos em terceiros, quase sempre exportados totalmente livres desse ônus tributário.

➤ *Tributação da movimentação financeira*

A experiência brasileira de tributação da movimentação financeira iniciou-se em 1993, com a criação de Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), posteriormente substituído pela Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). De início, as críticas ao imposto foram grandes, com a previsão de que seus efeitos seriam deletérios para a economia; no entanto, sua alta produtividade em termos de arrecadação gerada, frente a um baixo custo de administração, sem mencionar que é um imposto não-declaratório, sem ônus acessório para os contribuintes, além de sua capacidade em matéria de fiscalização e redução da sonegação, faz com que tal contribuição constitua instrumento arrecadatório que não se poderá eliminar facilmente a curto prazo.

Por outro lado, a CPMF é um imposto cumulativo, ou seja, incide sobre a totalidade das transações sem que haja compensação com o montante recolhido anteriormente, o que implica em todas as conseqüências demonstradas no item anterior para o ambiente econômico.

Identificados os principais fatores geradores de ineficiência no atual sistema tributário brasileiro, e os principais condicionantes internos e externos à sua efetiva reformulação, dedicaremos aqui alguns parágrafos para identificar alguns princípios básicos que devem nortear qualquer processo de reforma tributária que seja viável.

Além dos princípios tradicionais de simplicidade, neutralidade e factibilidade, já bastante mencionados na literatura especializada nos últimos anos, há dois aspectos relevantes a serem considerados de forma a tornar um sistema tributário moderno e eficiente: flexibilidade para adaptar-se a mudanças e a sua adequação a circunstâncias culturais. Esses princípios devem nortear a discussão de uma reforma tributária viável e adaptada às reais condições socioeconômicas e culturais de um país.

Com respeito ao primeiro aspecto mencionado anteriormente, a adaptabilidade a mudanças, é importante que se tenha a exata noção da profundidade da mudança econômica em curso para que soluções sejam implementadas em dose e ritmo

calibrados, não sendo demasiadamente demoradas em prol da perfeição, nem suficientemente rápida em favor da imperfeição. Qualquer sistema tributário deve refletir a base econômica de um país, e por isso deve, necessariamente, desenvolver-se em ritmo e direção semelhantes a essa evolução. Caso isso não ocorra, é certo que, a obsolescência e a perda de eficiência do sistema tributário, são uma questão de tempo. Esse aspecto é particularmente relevante diante do aprofundamento do fenômeno da globalização, que não só tem promovido profundas mudanças no cenário econômico, como tem acelerado demasiadamente o ritmo em que tais mudanças se processam.

São necessárias e justificáveis, portanto, adaptações sistemáticas para que a tributação se adapte às mudanças econômicas, garantindo sua incidência efetiva e eqüitativa sobre as bases reais que formam o produto nacional (ex: surgimento de um novo setor econômico). A reforma tributária deve ser considerada, pois, como uma política permanente, e não como episódica como pode-se concluir de uma análise simplista da questão.

Em última instância, os impostos consistem, precisamente, na transferência de parte do esforço produtivo dos indivíduos de uma determinada sociedade para o Estado. E, normalmente, pela própria natureza compulsória dessa transferência, que implica em abrir mão do individual em prol do coletivo, o comportamento esperado dos agentes econômicos é o de contestação e rompimento do status quo vigente em nome de um novo modelo tributário. Surgem, então, as pressões por reforma, tema, como visto, também recorrente na agenda política e na mídia brasileira.

No entanto, não apenas à economia deve um sistema tributário ser adequado, mas também às circunstâncias culturais no qual ele for aplicado. Em outras palavras, a mera importação de soluções adotadas internacionalmente não é garantia de medida bem sucedida, muito pelo contrário, a probabilidade de um resultado negativo é alta. Harmonizar não significa, portanto, igualar.

Características culturais, como se os contribuintes, de modo geral, preferem soluções mais simples e menos exatas, ou mais complexas e calibradas. Nos países de forte tradição tributária, onde a consciência social em relação ao pagamento de impostos é alta, e onde ser sonegador é sinal de vergonha e exclusão social, soluções do tipo complexas e calibradas são preferíveis, enquanto que em países com fraca tradição tributária, como o Brasil, onde ser sonegador é sinal de esperteza, soluções mais simples se encaixariam melhor. Esses trade-offs são conhecidos na teoria econômica como a escolha entre a eficiência e a equidade.

A baixa tradição tributária brasileira implica que na formulação das soluções tributárias, deve-se prevenir, desde a sua concepção, a evasão fiscal. Do contrário, as chances de ocorrerem vazamentos tributários aumenta consideravelmente.

Vale dizer que, qualquer que seja o modelo que venha a ser contemplado, precisa-se levar em devida conta o problema da transição. Como é impossível estimar com razoável grau de segurança o impacto de um novo modelo tributário sobre as receitas públicas e a atividade econômica, fato que, em face à cautela dos entes federados frente à possibilidade de se debilitar ainda mais suas finanças, tem-se constituído em obstáculo nas discussões em torno da reforma, o risco de implantar de uma só vez um modelo inteiramente novo é ampliado em momentos de acentuada instabilidade macroeconômica e de importantes mudanças setoriais.

No quadro atual de fragilidade das finanças públicas, é indispensável prosseguir com cautela. A substituição integral e instantânea do modelo vigente, por um outro inteiramente novo, magnifica o risco de perda de receita decorrente de um erro de calibragem das novas alíquotas, que não pode ser contemplado em face das conhecidas dificuldades para consolidar o ajuste fiscal.

Do lado econômico, as incertezas resultantes da implantação abrupta de um novo modelo não são menores que as antevistas para a arrecadação. Qualquer mudança de envergadura no sistema tributário significa redistribuir a carga de impostos entre os distintos setores, com implicações nem sempre evidentes para a produção, as vendas, a produtividade e o emprego.

Além dos aspectos fiscais e econômicos, há que atentar, ainda para os problemas administrativos. Por melhor que seja o desenho de um novo sistema tributário, ele será tão bom quanto a capacidade de bem administrá-lo. Assim, num contexto de reconhecidas deficiências da administração fiscal, é temerário propor mudanças que exijam uma adaptação completa de todas as estruturas administrativas encarregadas da coleta de impostos em todo o país (federais, estaduais e municipais) a uma realidade bem distinta daquelas a que já estão acostumadas.

Os esforços que vêm sendo feitos pelo governo federal, estados e municípios para aumentar a eficiência da máquina arrecadadora dos impostos atribuídos à sua esfera de competência, em alguns casos com recursos oriundos de empréstimos internacionais, já mostram resultados positivos. A recomendação natural, portanto, seria a de preservar a experiência acumulada e dar continuidade aos esforços de modernização tecnológica e aperfeiçoamento profissional.

Por ser matéria, portanto, de constatada complexidade, segue-se que experimentalismos tributários podem ser perigosos, podendo, além de comprometer a arrecadação, dar margem para o aumento da sonegação. Mudanças devem, nesse sentido, ser continuamente monitoradas e implementadas calibradamente.

PROFESSOR

Conclusão

A estrutura de arrecadação do atual sistema tributário nacional foi delineada, em grande medida, na reforma realizada no final da década de 60. Desde então, passando pelas alterações introduzidas pela Constituição de 1988, apontadas por muitos, por promover uma acentuada descentralização das receitas públicas sem fazê-la acompanhar de uma concomitante descentralização das responsabilidades, como o ponto de inflexão nos debates sobre os problemas do federalismo brasileiro, foram sendo feitas diversas modificações na legislação, que, embora não mudassem profundamente tal estrutura, paulatinamente foram comprometendo a qualidade da tributação brasileira.

Além das diversas modificações que foram sendo feitas na estrutura tributária brasileira ao longo dos últimos anos, as profundas e aceleradas alterações pelas quais o ambiente econômico onde o setor produtivo nacional opera vem passando, reforça a urgência em se promover uma nova reforma em nosso sistema tributário, de forma a torná-lo mais adequado frente a esses novos desafios. E isso deriva do fato de que, nesse novo ambiente, garantir a competitividade do produto nacional frente ao dos principais participantes do comércio internacional, representa condição sine qua non para o desenvolvimento do país.

Diante dos novos desafios impostos por um mercado crescentemente globalizado, é diagnóstico quase consensual que a configuração do atual modelo de tributação interna impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado interno como no externo, além de prejudicar a eficiência econômica, e desestimular o investimento. Conforme apresentado no capítulo anterior, os seguintes fatores são apontados como os grandes vilões nesse sentido:

- tributação cumulativa;
- demasiada evasão;
- excessiva complexidade;
- guerra fiscal entre estados; e
- falta de coordenação inter e intragovernamental.

Há pelo menos uma década, discute-se a necessidade de uma reforma tributária. Não se pode dizer então que o debate seja recente. Mas as profundas transformações ocorridas no plano externo deram, entretanto, um novo impulso às discussões. Embora já houvesse reconhecimento de que determinadas características da tributação do Brasil são contraditórias com um sistema tributário considerado de boa

qualidade, foi sua inadequação à nova realidade internacional que motivou e generalizou na sociedade a reivindicação por uma reforma tributária. Formou-se um relativo consenso de que o sistema é extremamente prejudicial à participação da economia brasileira nos fluxos financeiros globais e, em particular, de produtos e de investimentos diretos. Cresceu o entendimento em torno da urgência de evitar que a competitividade do setor produtivo nacional seja afetada por motivos essencialmente tributários e que, para tanto, é imprescindível eliminar entraves à promoção da harmonização internacional das regras domésticas de tributação.

As considerações anteriores suscitam uma questão importante. Uma vez que os fatores de ordem externa apenas exacerbam os defeitos que a tributação brasileira foi adquirindo ao longo do tempo, a não realização até o momento de uma reforma tributária de peso que visasse corrigi-los não se deve ao seu desconhecimento, mas sim de obstáculos impostos por fatores de ordem interna.

O grande dilema enfrentado na formulação de um projeto de reforma tributária é o seguinte: por um lado, o novo contexto internacional torna consensual e urgente a realização da reforma quando se tem por meta uma inserção internacional bem-sucedida e, por outro, a existência de determinados limites internos tornam o processo complexo e retardam sua implementação. Há, portanto, consenso quanto à necessidade da reforma, mas não quanto aos caminhos para promovê-la. À medida que o debate tem se intensificado e avançado, o grande desafio tem sido encontrar um caminho que, simultaneamente, corrija os defeitos do sistema tributário nacional, seja capaz de adequá-lo aos requisitos externos, e respeite os limites internos.

Dentre os principais limitantes a efetiva implementação de uma reforma na atual arquitetura do sistema tributário brasileiro, e que devem ser considerados em qualquer novo intento de se levar a diante tal reforma, destacamos a necessidade de se manter, qualquer que venha a ser o modelo contemplado, no curto prazo, a carga tributária em nível próximo do atual. Os encargos da dívida pública, a existência de uma demanda reprimida por gastos, notadamente nas áreas sociais, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infra-estrutura desgastada pela falta de conservação como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, tornam a receita tributária inflexível à queda. Diante do marcante caráter federalista do sistema tributário brasileiro, onde os entes subnacionais dispõem de significativa autonomia, um segundo limitante

seria a necessidade de que esse novo modelo não provoque grandes distorções na magnitude e na distribuição dos recursos à disposição de cada ente federado.

A incerteza quanto ao impacto de uma Reforma contribui também para uma atitude imobilista, o que prejudica o avanço das negociações necessárias à obtenção de um amplo entendimento a esse respeito.

A se valer que a tributação da renda no Brasil já foi reformulada ao longo dos últimos anos, encontrando-se hoje, segundo especialistas, em níveis de sofisticação e modernização compatíveis com as melhores legislações tributárias internacionais, e da tendência identificada quase consensualmente de que a peça de resistência dos sistemas tributários modernos é a tributação do consumo, tem-se que especial atenção deve ser dada a essa questão.

Especialmente relevante é a questão da tributação do consumo no caso brasileiro. Há mais de 30 anos que a competência do principal tributo incidente sobre essa base é dos estados. A ampla liberdade legislativa conferida a estes entes federados, inclusive para fixação de alíquotas, tem estado no cerne das discussões em torno das mazelas do federalismo fiscal brasileiro. Dispondo de sua posição privilegiada, e diante da falta de coordenação política também característica da atual configuração do modelo tributário brasileiro, os estados se lançaram em práticas danosas ao melhor funcionamento do sistema compulsório de transferência de fundos do setor privado para o público, como no caso da guerra fiscal.

A substituição desse, e do IPI, de competência federal, e também incidente sobre o consumo, por um imposto incidente sobre o valor agregado, tem estado no centro das propostas para conferir maior racionalidade ao sistema tributário brasileiro. Diante das reconhecidas dificuldades para se transferir a competência de tal imposto para o governo federal, uma alternativa seria a implementação de uma IVA de competências compartilhadas. O dissenso em torno dessa questão ainda é enorme, mas caminhar em direção a um entendimento é essencial para adequar o modelo tributário nacional aos desafios da nova economia.

Outra bandeira que tem ganhado força é a da simplificação. Como demonstrado acima, o excesso de complexidade do modelo tributário brasileiro, é apontado como um dos grandes fatores responsáveis pela perda de eficiência do atual modelo, primeiro ao dificultar a sua harmonização às práticas e instituições tributárias internacionais, fator particularmente relevante em uma economia globalizada e onde é crescente o movimento para formação de blocos de livre comércio; e segundo, por ser muito

díspendioso o cumprimento das exigências fiscais, ao incentivar a prática de evasão fiscal.

Ainda no sentido da harmonização tributária, imperiosa no sentido de conferir ao sistema tributário um caráter de neutralidade frente aos novos desafios de um mercado globalizado, é fundamental que seja revista a estratégia de se lançar mão de tributos de natureza cumulativa, hoje tão importantes dentro da estrutura de arrecadação do governo federal, mas de conseqüências reconhecidamente maléficas para a competitividade do produto nacional frente ao similar produzido externamente.

Harmonizar não significa igualar, vale dizer. Não é necessário que os sistemas tributários de todos os países sejam idênticos. O que sim é importante é que a competitividade interna e externa não seja afetada por motivos tributários.

Claro que tudo isso não é fácil. Como visto, a questão tributária no Brasil é extremamente complexa. Não se comporta, portanto, soluções simplórias. Não se esgota em emendas constitucionais. Para que qualquer proposta tenha existido, no entanto, é imperioso tentar entender melhor os interesses em jogo, as apreensões dos agentes envolvidos, as razões e as motivações dos principais atores envolvidos. Só o nível federal de governo tem uma visão nacional dos problemas, e por extensão, capacidade para formular planos, liderar negociações e coordenar a execução. Aos estados e municípios, se foram os mais beneficiados do processo de descentralização promovido em 1988, deveriam ser os mais interessados em evitar críticas que sirvam de munição para a contestação do atual mecanismo de partilha de competências.

Referências Bibliográficas

Livros, Artigos, Publicações

- Relatório CAT nr. 5, artigo "Reforma Tributária e Guerra Fiscal na Federação Brasileira", de Setembro de 2001 – Ricardo Varsano.
- Ciclo de palestras Desenvolvimento em Debate – artigo "Reforma Tributária: Urgência, Desafios e Descaminhos", de Outubro de 2002 – Rogério L. F. Werneck.
- Artigo "A Política da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional – Sérgio de Azevedo; Marcus André Melo.
- IPEA – artigo "Evolução da Estrutura Tributária: Experiências Recentes e Tendências Futuras", de dezembro de 1995 – Fernando Rezende.
- Artigo "A Nova Proposta de Reforma Tributária do Governo Federal (A Unificação do ICMS)" – Luís Carlos Vitali Bordin.
- Instituto Brasileiro de Planejamento Econômico – artigo "Radiografia da Tributação no Brasil", de 2003 – Gilberto Luiz do Amaral; João Eloi Olenike.
- Estudo "Tributação e Administração Tributação: origem dos tributos, sistemas tributários, princípios teóricos e administração", capítulo "Padrões Tributários no Brasil", de dezembro de 2002 – Luís Carlos Vitali Bordin.
- Receita Federal, núcleo de Coordenação Geral de Política Tributária, estudo tributário 11 – "Carga Tributária no Brasil 2002", de dezembro de 2003 – André Rogério Vasconcelos; Irailson Calado Santana; Nelson Leitão Paes; Roberto Name Ribeiro; Wilson Massatoshi Kitazawa.
- Artigo "Globalização, Regionalismo e Federação: Novos Desafios para a Federação Brasileira", de março de 1999 – Fernando Rezende.
- Revista do BNDES, Volume 7, de junho de 2000 – "A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico: A Reforma Tributária Inevitável e Urgente" – José Roberto Rodrigues Afonso; Érika Amorim Araújo; Fernando Rezende; Ricardo Varsano.

- Publicação "Sistemas Tributários e Princípios Teóricos de Tributação", de dezembro de 2002 – Luís Carlos Vitali Bordin.
- IPEA, Boletim Conjuntural 53, de abril de 2001 – "Tributação Cumulativa, Distorção a Erradicar" – Ricardo Varsano.
- Gazeta Mercantil, editorial de julho de 2000, "Descalabros do Regime Tributário".
- Gazeta Mercantil, editorial de fevereiro de 2002, "O Novo Padrão de Arrecadação Federal" – Luís Carlos Vitali Bordin.
- Publicação "Princípios Teóricos da Tributação e o "Imposto Kaldor": uma Revisão da Literatura" – Luís Carlos Vitali Bordin.
- Ministério da Fazenda – "Política Econômica e Reformas Estruturais", de abril de 2003.
- Revista de Administração Municipal, nr. 245, de fevereiro de 2004 – "A Reforma Tributária de 2003: Há Idéias para Debater no Cípoal de Números? – José Rildo Medeiros e Nilton Almeida Rocha.
- "Reforma do Estado e Políticas de Emprego no Brasil", capítulo "Reforma do Estado e Políticas Públicas: Relações Intergovernamentais e Descentralização desde 1988" – Sulamis Dain; Laura Tavares Soares.
- "Vinte anos de Política Econômica", capítulo "Reformas Tributária e da Previdência: muito mais do mesmo" – Sulamis Dain.
- "A Federação em Perspectiva – ensaios selecionados", capítulo "A Questão Tributária e o Financiamento dos Diferentes Níveis de Governo" – José Roberto R. Afonso.
- "A Federação em Perspectiva – ensaios selecionados", capítulo "O Federalismo Fiscal Brasileiro em Questão" – Eugênio Lagemann.
- A Federação em Perspectiva – ensaios selecionados", capítulo "Federalismo e Reforma Tributária" – Sulamis Dain.
- Artigo "No Rumo da Modernização", de fevereiro de 1998 – Fernando Rezende.
- Publicação "Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil" – Fernando Rezende.

Sites

- www.federativo.bndes.gov.br
- www.ipea.gov.br
- www.receita.fazenda.gov.br
- www.ibpt.com.br
- www.estadao.com.br
- www.mdic.gov.br
- www.cni.org.br
- www.fazenda.sp.gov.br
- www.prodam.sp.gov.br