

OS RUMOS DA REFORMA FISCAL

Fernando Rezende

Introdução

O caminho a ser percorrido para que uma ampla Reforma Fiscal seja implementada no país ainda está cheio de percalços. A aderência a algumas diretrizes gerais - redução do tamanho do Estado, racionalização do gasto público, simplificação tributária, combate à evasão e à sonegação - não é suficiente para alavancar um rápido e vigoroso processo de mudanças. Como tem sido amplamente demonstrado pelos fatos, a mobilização da sociedade civil em torno do problema fiscal ainda não é suficientemente forte para contrarrestar a pressão de interesses corporativos e o viés fiscalista que opõem resistências ao avanço das teses modernizadoras.

A redução do tamanho do Estado e a simplificação do sistema tributário são as principais diretrizes que hoje dominam o debate sobre a Reforma Fiscal.

A redefinição do papel do Estado e a demarcação das responsabilidades do setor público constituem a base sobre a qual deve assentar-se a proposta da reformulação de seu padrão de financiamento. Neste sentido, o trabalho defende um modelo de Reforma Tributária determinado pela redução do número de tributos, pela redefinição de suas bases de incidência, pelo respeito ao direito do contribuinte, pela estabilidade normativa e pela recuperação da ética tributária.

Argumenta-se, com propriedade, que a redução do ônus tributário que sufoca o contribuinte brasileiro só poderá ser efetivamente alcançado pela redução das necessidades de financiamento do setor público, fruto da racionalidade administrativa, do corte do gasto (o de custeio, principalmente) e da privatização de serviços. Do lado do financiamento, a simplificação tributária concentra as esperanças de todos aqueles que sofrem as conseqüências perversas da multiplicação de

tributos, da complexidade e instabilidade das normas, e da injustiça do sistema fiscal brasileiro.

Cabe indagar, entretanto, sobre o rumo que o desdobramento dessas diretrizes poderá tomar, e sobre as conseqüências que a opção por alternativas distintas acarreta, do ponto de vista dos interesses de cada um. Todos sabem as motivações e as causas que conduzem ao início de um processo de Reforma Fiscal. Ninguém é capaz de prever, no entanto, o desfecho desse processo, uma vez que ele seja deflagrado. Como de hábito, cada uma das partes envolvidas tem uma visão parcial e particular do tema: o governo vê na Reforma Fiscal a saída para a solução da crise econômica e a recuperação da credibilidade política; os contribuintes dividem-se entre a pressão por menores impostos e a demanda por maiores incentivos e subsídios. Como os conflitos, entre unidades da federação (União, estados e municípios), categorias de contribuintes, setores de atividade, e regiões do país, são de grandes proporções, o resultado final do processo pende para o lado daqueles que demonstrarem maior capacidade de articulação e de convencimento.

Princípios da reforma fiscal

A eleição de alguns princípios básicos é pré-requisito para que as propostas específicas de Reforma Fiscal possam ser convenientemente avaliadas. Propõe-se a adesão aos seguintes princípios:

a) **Responsabilidade** - um dos objetivos importantes da Reforma Fiscal deve ser a recuperação da ética tributária. A deterioração das relações entre o cidadão-contribuinte e o Estado é fruto da indignação provocada pelo mau uso dos recursos públicos e pelos sucessivos escândalos associados à corrupção e ao clientelismo. O sacrifício que representa o pagamento do imposto tem que ser compensado pelos benefícios que a comunidade, como um todo, extrai da aplicação dos recursos públicos. A recuperação da ética do contribuinte depende de um maior controle da sociedade sobre o gasto público. A maneira mais eficaz de fortalecer esse controle é associar o poder de tributar ao poder de gastar. A decisão de aumentar o gasto público dá dividendos políticos, mas a necessidade de aumentar tributos para financiar o acréscimo do gasto é politicamente onerosa. A aderên-

cia a esse princípio significa que o gasto público de cada instância de governo deve ser preferencialmente financiado por recursos obtidos com base em tributos de sua competência, reservando-se às transferências uma função eminentemente compensatória. A necessidade de o governante justificar perante a comunidade uma proposta de aumento no tributo dá legitimidade ao gasto e aumenta a responsabilidade conjunta com respeito ao sucesso da iniciativa. O contribuinte responsável é fruto de um governo mais do que responsável. A ética tributária não é restaurada pela punição. Ela é uma decorrência do reconhecimento da função social do tributo e do papel que o Estado deve desempenhar no atendimento das necessidades coletivas da população;

b) Visibilidade - a visibilidade do gasto público e dos tributos utilizados para financiá-lo são outros requisitos fundamentais para o propósito de restauração da responsabilidade. O máximo de visibilidade seria alcançado na hipótese absurda de que cada uma das distintas espécies de gasto fosse financiada por um tributo especialmente instituído para aquela finalidade; no outro extremo, a absoluta invisibilidade seria atingida na hipótese

igualmente absurda de um único imposto financiar toda e qualquer modalidade de gasto, de todos os três níveis de governo.

Na prática, casos de vinculação de impostos específicos a determinadas espécies de gasto são conhecidos entre nós; alguns ainda sobreexistem (salário-educação, contribuição previdenciária...), outros foram extintos em 1988 (impostos únicos sobre combustíveis, energia e comunicações, vinculados aos setores correspondentes). A vantagem da vinculação é a visibilidade do gasto (não necessariamente a da contribuição); a sua desvantagem é a rigidez que provoca no uso dos recursos públicos.

A visibilidade também depende da natureza dos impostos que são utilizados para financiar o gasto. Impostos sobre a renda, sobre o consumo e sobre a propriedade preenchem com distinção o requisito de visibilidade, o que não acontece com os impostos e contribuições que incidem cumulativamente sobre a produção, as vendas, e as operações financeiras. Quanto maiores forem a invisibilidade do tributo e a ignorância da sociedade com respeito ao montante da contribuição que

cada um faz para o governo, menor será a resistência ao aumento do gasto e ao desperdício. É claro que em momentos de aguda crise de credibilidade pública, como a que o país atravessa nesse momento, as manifestações contra os excessos fiscalistas tornam-se mais intensas, mas a superação da crise tende a ofuscar esse fenômeno na ausência de uma percepção mais clara do contribuinte acerca do tamanho e da repartição do ônus fiscal.

c) **Equilíbrio** - a transição de um modelo baseado em um Estado intervencionista, centralizado, onipresente, para um paradigma de organização, baseado nos princípios do liberalismo e da descentralização, é um dos importantes desafios da Reforma Fiscal. A desigualdade de situações, que caracteriza a economia, a sociedade e a federação brasileiras, acrescenta mais complexidade a este desafio. Qual o desejável equilíbrio com respeito à participação de pequenas, médias e grandes empresas na vida econômica nacional? Como evitar que a Reforma Fiscal acarrete prejuízos aos segmentos mais desprotegidos da sociedade, como consequência da privatização de programas sociais e do cancelamento indiscriminado de incentivos e subsídios? Qual a fórmula capaz

de assegurar uma mais equilibrada repartição de responsabilidade e de recursos financeiros entre as três entidades que compõem a federação brasileira, no marco das dificuldades decorrentes de uma enorme disparidade regional?

A adesão ao princípio do equilíbrio significa a busca de uma solução compatível com a heterogeneidade de situações a serem consideradas. Um tratamento diferenciado, conforme o tamanho, a renda, ou a localização do contribuinte, não deve ser entendido necessariamente, como a concessão de um injustificado privilégio. Uma regra conhecida de equidade fiscal recomenda que os desiguais sejam tratados de acordo com a natureza de suas desigualdades - isto é, os que podem menos, pagam menos, os que precisam mais, recebem mais.

A obtenção do equilíbrio é uma tarefa delicada. No campo da revisão do papel do Estado e da repartição das responsabilidades públicas entre a União, estados e municípios, uma solução equilibrada não significa uma solução homogênea. O apoio do Estado ao desenvolvimento das regiões economicamente mais atrasadas pode ser revisto, do ponto de vista da natureza dos

instrumentos utilizados para esse fim, mas dificilmente poderá ser dispensado. No que diz respeito à transferência de encargos públicos para estados e municípios, uma solução equilibrada é aquela que admite um processo gradual e assimétrico de estadualização e/ou municipalização dos serviços.

A maior presença do Estado e do governo federal, no apoio ao desenvolvimento econômico e na provisão de serviços públicos nas regiões mais pobres, deve ter importantes repercussões no campo tributário. Do ponto de vista do apoio ao desenvolvimento regional, a substituição de incentivos fiscais, de aproveitamento restrito, por um programa preferencial de investimentos, voltado para a melhoria da infra-estrutura econômica das regiões menos desenvolvidas, cujos benefícios são mais difundidos, é uma das alternativas a serem contempladas. Do ponto de vista da descentralização de serviços públicos, principalmente os de natureza social, a participação supletiva do governo federal no financiamento, em condições a serem melhor definidas, é uma condição que precisa ser preservada;

d) Solidariedade - não deve haver espaços para antagonismos.

Uma das preocupações subjacentes ao princípio da solidariedade é a de que a contribuição de todos, na medida de suas possibilidades para o bem comum, é a única maneira de obter-se uma carga menor e mais distribuída. Se todos pagam, cada um pode arcar com um ônus mais reduzido. A abrangência das bases tributárias e a redução de alíquotas é a tradução desse princípio no jargão técnico da Reforma Fiscal.

O princípio da solidariedade estende-se ao exame da questão fiscal no campo dos direitos sociais e das relações trabalhistas - uma das áreas mais delicadas da Reforma. O peso dos encargos previdenciários e demais contribuições sociais no custo de produção é um dos principais fatores que afetam as condições de competitividade da empresa brasileira. A tese que ganha corpo a esse respeito, no debate sobre a Reforma Fiscal, é a da limitação dos direitos previdenciários (estabelecimento de um teto para os benefícios concedidos pelo poder público e de um limite mínimo de idade para obtenção de aposentadoria), acompanhada da separação entre a previdência propriamente dita e os demais programas - saúde e assistência - que são mantidos pelo sistema de seguridade social. As sugestões de privatização parcial da previdência podem não constituir

uma opção viável para os empregados de pequenas e médias empresas, em função do reduzido número de empregados em cada caso e dos menores níveis salariais. Nessa hipótese, a única opção para os trabalhadores desse universo de empresas continuará sendo a previdência oficial, cuja base de financiamento estará reduzida pela expansão da previdência complementar. A contribuição compulsória de empregados e empregadores para a previdência pública ainda é, portanto, uma questão em aberto.

A evolução da estrutura tributária: antigas crenças, novas tendências

Por muitos anos, as recomendações dos especialistas em finanças públicas, com respeito à adoção de mudanças tributárias compatíveis com os ideais de eficiência, modernização e justiça fiscal, centravam-se na ênfase da paulatina substituição de impostos indiretos sobre produção e vendas, por impostos diretos sobre a renda pessoal e empresarial. A preferência pelos impostos sobre a renda apoiava-se em argumentos sociais e econômicos, além de sustentar-se, também, em motivações políticas. Por não interferir nas decisões relativas à formação de preços nos mercados de

bens e serviços, o imposto sobre a renda seria uma forma de tributação superior às alternativas mais utilizadas para tributar a produção e comercialização de bens e serviços, do ponto de vista do princípio de eficiência econômica dos tributos. A esse argumento somavam-se suas vantagens, do ponto de vista da aplicação do princípio da capacidade contributiva (quem ganha mais deve pagar mais), e da visibilidade do ônus tributário: ciente de quanto contribui para os cofres públicos, o contribuinte poderia exercer de forma mais efetiva seu papel cívico de fiscal da ação do Estado, no sentido do atendimento ao bem comum.

A aderência a essa visão do problema significava submeter a questão da modernização tributária ao desenvolvimento econômico, ao aperfeiçoamento institucional, e à substituição de padrões culturais *atrasados*, típicos do subdesenvolvimento, por normas de conduta compatíveis com as encontradas nas sociedades dos países desenvolvidos. A substituição dos *tributos maus* (os indiretos) pelos *tributos bons* (os diretos) só poderia ocorrer à medida em que fossem sendo criadas as condições necessárias ao satisfatório desempenho do imposto sobre a renda, do ponto

de vista fiscal: ampliação de sua base (propiciada pelo crescimento econômico, aumento de renda e redução das desigualdades), o aperfeiçoamento administrativo, a educação cívica do contribuinte (fruto do desenvolvimento cultural), e o desenvolvimento político (na linha do fortalecimento dos ideais que comandam as modernas democracias representativas).

Uma *lei* geral de evolução das estruturas tributárias, construída a partir dos argumentos acima mencionados, foi proposta em um interessante trabalho que alcançou notoriedade na segunda metade da década de sessenta (Hinrichs, 1966). "A Lei Geral de Evolução das Estruturas Tributárias durante o Processo de Desenvolvimento Econômico", proposta por Harley Hinrichs, buscava dar uma roupagem científica à tese de que o aumento da participação do Imposto de Renda no orçamento público seria um resultado natural do próprio desenvolvimento.

A argumentação racional, suportada pela evidência empírica, escondia uma boa dose de preconceitos. A supremacia de cultura anglo-saxônica, em comparação com a latina, do ponto de vista da atitude do

contribuinte perante o fisco, foi freqüentemente citada como um atributo importante para explicar as diferenças encontradas na comparação internacional de países ocidentais, com respeito às respectivas estruturas de tributação. O comportamento civicamente irresponsável dos cidadãos latinos seria a causa da menor ênfase nos tributos sobre a renda e a propriedade encontrada em países latino-americanos subdesenvolvidos, vis-à-vis aqueles que sofreram a influência colonizadora de outras culturas. (Tabela 1).

Na década dos oitenta, a ênfase que a literatura ocidental atribuía ao papel do imposto sobre a renda começou a arrefecer. Sob a pressão das críticas que denunciavam os efeitos daninhos provocados pela pesada taxação dos lucros e dos rendimentos familiares sobre as condições de competitividade das economias ocidentais, frente a seus parceiros orientais, tradicionais cânones da política tributária foram duramente abalados. As necessidades de investimento na expansão da produção e na modernização tecnológica forçaram a redução do ônus imposto ao capital, ao mesmo tempo em que a atenuação da progressividade do tributo que onera a renda pessoal foi vista como indis-

Tabela 1
PARTICIPAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA E A PROPRIEDADE NA RECEITA TRIBUTÁRIA TOTAL (GOVERNO CONSOLIDADO)*

PAÍSES	ANOS	Impostos s/ renda		Impostos s/ Propriedade		Carga Total
		% PIB	PARTIC.	% PIB	PARTIC.	% PIB
PAÍSES LATINOS						
BRASIL	1987	4.3	19.0	0.3	1.0	22.3
ARGENTINA	1987	2.4	11.0	1.8	8.0	21.4
COLÔMBIA	1984		23.0	0.4	2.0	11.4
MÉXICO	1984	4.5	25.0	0.1	1.0	18.2
CHILE	1987	3.5	15.0	0.4	2.0	23.2
PAÍSES NÃO LATINOS						
ÁFRICA DO SUL	1986	13.3	54.0	1.4	6.0	24.6
KENYA	1986	5.9	32.0	0.5	3.0	18.5
INDONÉSIA	1988	9.2	60.0	0.4	3.0	15.4
TAILÂNDIA	1988	3.2	21.0	0.4	3.0	15.5

Fonte: FMI - Jonathan Levin

* Obs.: Média para os 3 últimos anos com dados disponíveis, sendo o último ano indicado

pensável à recuperação do esforço de trabalho e da ética profissional. De uma perspectiva dinâmica, a elevada dependência do orçamento público dos impostos sobre a renda passou a ser vista como um fator adverso. Tornava-se necessário aliviar a pressão suportada pelos rendimentos do capital e do trabalho para que os estímulos à produção e à produtividade daí decorrentes contribuíssem para a sustentação do desenvolvimento e para a competitividade internacional. A tese da evolução linear da estrutura tributária cedia espaço à busca de

um melhor equilíbrio, do ponto de vista da contribuição das principais categorias de tributos para a formação das receitas públicas.

As recomendações de política tributária passaram a concentrar-se:

a) na redução dos encargos incidentes sobre a poupança e o investimento;

b) na atenuação da progressividade do imposto que onera a renda pessoal;

c) na maior utilização de impostos sobre o consumo como fonte de receita do governo e como instrumento de implementação dos princípios de justiça fiscal.

A proposta de ampliação do imposto sobre o consumo não é nova; nova é a sua inclusão na agenda das preocupações atuais da política tributária. Em um estudo clássico sobre a matéria, publicado na década dos cinqüenta, Nicholas Kaldor elaborou, de forma ampla e detalhada, sua proposta para a construção de um modelo tributário ideal, baseado na idéia de um imposto abrangente sobre o consumo (Kaldor, 1995). O imposto idealizado por Kaldor pretendia reunir, em um só tributo, a tripla vantagem da neutralidade econômica, da justiça fiscal e da relação direta entre o contribuinte e o fisco. Ao invés de declarar a sua renda, o cidadão-contribuinte deveria declarar o seu gasto (consumo), incidindo o tributo em função do montante e da composição do gasto de cada um. Ao incidir sobre a despesa final dos consumidores, o imposto seria neutro, tanto do ponto de vista da formação de preços no mercado de produtos, quanto da escolha entre poupança e investimento e trabalho/lazer,

nos mercados de fatores. Ao exigir uma declaração pessoal do contribuinte, o imposto idealizado por Kaldor preservaria os mesmos atributos do imposto direto sobre a renda, do ponto de vista das relações de coresponsabilidade entre o Estado e o cidadão. Por último, a aplicação de alíquotas progressivas, em relação ao consumo, atenderia ao princípio do tratamento seletivo em função da capacidade contributiva dos indivíduos, além de estimular a poupança e o investimento.

O imposto ideal de Kaldor jamais vingou, pela ausência de condições propícias à sua operacionalização. Os motivos que conduziram à elaboração dessa proposta, no entanto, retornam, agora, com redobrado vigor. A desconsideração das contra-indicações ao uso abusivo e prolongado de doses cada vez mais elevadas do imposto sobre a renda, que constavam das advertências feitas à época, abalou a saúde econômica dos países mais desenvolvidos, forçando uma mudança de estratégia. A terapia do imposto sobre o consumo foi retomada, sob novo enfoque. A experiência dos países europeus, com a adoção generalizada do imposto sobre o valor agregado - IVA -, impulsionada pelos esforços de integração da Comunidade Européia, abriu novas perspectivas

para que a tese da predominância do imposto sobre o consumo ganhasse maior espaço para aplicação prática. Não é necessário centrar a aplicação do imposto na declaração do contribuinte. Ele pode ser aplicado, de forma indireta, mediante utilização das técnicas adotadas para a implantação do IVA, já testadas com sucesso em um grande número de países do ocidente.

O impacto da inversão das recomendações com respeito a modificações na estrutura tributária ao longo dos anos oitenta já se faz sentir. Arrefeceu o crescimento da participação dos impostos sobre a renda na receita tributária dos países da OCDE ao longo da última década, ao mesmo tempo em que se alterou a natureza dos tributos que oneram o consumo, nesses mesmos países. O acréscimo na participação dos impostos sobre o consumo deveu-se a uma maior ênfase no Imposto sobre o Valor Agregado - IVA - em relação a outras modalidades de tributação. A absoluta maioria dos países que integram a OCDE adota, hoje, o IVA como um dos mais importantes impostos de seus sistemas tributários. (Tabela 2).

Não é só nos países da OCDE que a idéia do Imposto sobre o Valor Agregado floresceu. Ela estendeu-se a toda a parte. Estudo recentemente divulgado pelo

Banco Mundial relata vários casos de países em desenvolvimento nos quais a adoção do IVA desempenhou um papel importante na direção de modernização dos respectivos sistemas tributários no transcorrer das últimas décadas, entre eles o Brasil (Gillis, Shoup and Sicat, 1990). Em todos os casos analisados, a contribuição do IVA para a receita pública desempenha um papel significativo, com uma clara tendência de crescimento. (Tabela 3).

A fragmentação do antigo bloco soviético estende ao leste europeu as preocupações com a modernização tributária sustentadas na adoção do IVA como *piéce de résistance* dos modelos de Reforma a serem adotados naquela parte da Europa. Em uma interessante análise dos problemas tributários desses países, Sijbren Cnossen (Cnossen, 1991) enumera as questões a serem enfrentadas para a adoção desse imposto nas antigas economias planificadas do leste europeu, concluindo pela dificuldade em fazer uma transição imediata e pela necessidade de estabelecer-se um calendário compatível com o ritmo de andamento das demais reformas econômicas, que têm por objetivo a liberação dos mercados e a modernização das estruturas econômicas vigentes.

Tabela 2
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO
PAÍSES DA OCDE EM % DA RECEITA TRIBUTÁRIA E % DO PIB

PAÍSES	1980		1983	
	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB
ÁUSTRIA	18.08	5.84	18.76	5.97
BÉLGICA	17.70	7.34	17.89	7.56
DINAMARCA	32.14	10.09	30.74	9.79
FRANÇA	23.51	8.93	22.92	9.06
ALEMANHA OC.	13.99	3.85	13.25	3.66
IRLANDA	15.61	5.03	21.93	8.16
ITÁLIA	16.18	5.39	14.64	5.82
LUXEMBURGO	11.63	4.45	13.15	—
HOLANDA	15.27	6.90	13.90	6.47
NORUEGA	22.84	8.53	22.44	8.48
SUÉCIA	19.86	6.42	19.89	6.81
REINO UNIDO	16.38	5.09	15.81	5.24

Fonte: Gillis et alii, 1990. Dados Básicos: Government Finance Statistics, FMI, 1985.
n.a. = não aplicável — = não disponível

Tabela 3
IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO
PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO EM % DA RECEITA TRIBUTÁRIA E % DO PIB

PAÍSES	1980		1983	
	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB
ISRAEL	25.04	8.71	28.01	7.57
KOREA	24.95	3.89	25.07	4.29
COTE D'IVOIRE	10.64	2.16	—	—
MADAGASCAR	23.38	3.82	—	—
MARROCOS	24.30	5.22	29.20	6.35
SENEGAL	15.72	3.44	21.26	3.91
COSTA RICA	10.03	1.68	17.42	3.69
GUATEMALA	14.63	1.48	—	1.56
HONDURAS	7.08	0.99	—	—
MÉXICO	17.26	2.58	19.71	3.18
NICARÁGUA	10.70	2.06	10.42	2.84
PANAMÁ	8.92	1.87	—	—
ARGENTINA	12.48	1.87	14.89	1.88
BOLÍVIA	5.61	0.40	6.83	0.28
BRASIL	n.a.	—	28.74	6.49
CHILE	39.80	10.19	37.43	8.12
COLÔMBIA	18.76	1.93	—	—
EQUADOR	11.87	1.45	12.35	1.33
PERU	30.02	5.66	—	—
URUGUAI	27.01	5.68	23.49	4.55

Fonte: Gillis et alii, 1990. Dados Básicos: Government Finance Statistics, FMI, 1985.
n.a. = não aplicável — = não disponível

Os rumos da reforma

Das poucas questões sobre as quais há um razoável consenso nos debates em curso sobre a Reforma Fiscal, duas merecem ser destacadas, de início:

- a) O sistema tributário brasileiro é demasiadamente complexo e precisa ser drasticamente simplificado;
- b) Os entraves fiscais, representados por pesados ônus à produção, aos investimentos e à exportação, ameaçam a sustentação de padrões de competitividade compatíveis com as exigências de integração internacional da economia e de modernização do país, e precisam ser rapidamente eliminados.

Simplificação e competitividade constituem, pois, os dois eixos principais em que se assentam as propostas de reformulação do sistema tributário, tanto aquela que vem sendo preparada pelo Governo, quanto as que vêm sendo anunciadas, de forma independente, por congressistas,

entidades civis e especialistas na matéria. Claro que todos concordam, ainda, com a proposição de que a Reforma Fiscal não se resume a modificações no campo tributário, devendo ser acompanhada (se possível precedida), de uma profunda redução do gasto público. No entanto, como a questão do gasto público envolve um problema muito mais amplo, que se inicia pela revisão do papel do Estado e a reorganização do regime federativo, e vai descendo a detalhes tais como a estabilidade do funcionalismo, a isonomia salarial, e os regimes especiais de aposentadoria do servidor, o avanço de proposições consensuais a respeito é muito mais difícil de ser conseguido.

Se, à época da Constituinte, a principal bandeira da batalha da Reforma era a descentralização fiscal, vista como indispensável ao reforço da autonomia política de estados e municípios, e à redução do poder de intervenção do governo federal, a palavra de ordem, agora, é a simplificação. Sucessivas trapalhadas jurídicas, acompanhadas de mudanças freqüentes nas regras do jogo, levaram o contribuinte à exaustão. Todos concordam em que é necessário simplificar o sistema tributário, reduzindo o número de tributos, mediante ampliação de suas bases,

tomando as regras aplicáveis à sua administração mais estáveis e mais fáceis de serem seguidas e criando incentivos à queda da evasão e da sonegação, pela redução de alíquotas e extinção de privilégios, simplificar, portanto, é preciso. Mas como conciliar os interesses da simplificação com a complexa realidade oriunda das conhecidas desigualdades que marcam a federação brasileira?

Simplificar não significa, necessariamente, reduzir ao mínimo o número de impostos existentes (quicá a um só). Um só imposto geral pode ser muito mais complexo do que um número variado de impostos específicos (por exemplo: se instituíssemos apenas três impostos sobre o consumo de energia elétrica, combustíveis e telecomunicações, sua administração seria extremamente simples, mas, não obstante, o sistema seria inadequado).

O que é, então, ser simples em matéria de tributação? Ter um conjunto de impostos que reduza ao mínimo o custo do cumprimento da obrigação fiscal pelo contribuinte? Ou o que deve ser minimizado é o custo da arrecadação? Visto de outro ângulo, qual é o custo que deve merecer mais atenção: o que se mede pelo lado do sacrifício

imposto à população (a renda do assalariado, o lucro da empresa, o preço dos alimentos) ou o que reflete o custo contábil relacionado ao seu pagamento? Simplicidade é um atributo importante, mas não o traço que deve definir o caráter e a personalidade de qualquer sistema tributário. Não é de hoje que a literatura especializada na área recomenda a utilização de algumas bases tributárias, de fácil exploração pelo Estado, como âncoras de sustentação dos orçamentos públicos em países menos desenvolvidos, dotados de uma ineficiente administração fiscal (os chamados *tax-bundles*, na língua inglesa). E simples, por exemplo, tributar as importações, as exportações, a exploração de grandes jazidas minerais, o refino de petróleo, a geração e distribuição de energia, o rendimento do trabalho assalariado.

Um sistema tributário composto por vários impostos específicos, do tipo daqueles mencionados no parágrafo anterior é certamente mais simples (do ponto de vista de custos administrativos, obrigações acessórias, facilidade de cobrança e de pagamento) do que outro que alcance apenas as três principais bases conhecidas de tributação: renda, consumo e propriedade. Mais simples, mas

nem por isso, mais recomendável.

Posto que um sistema tributário simples não é, necessariamente, aquele que é composto por um menor número possível de tributos, como obter a tão ansiada simplificação tributária no bojo de uma Reforma que leve em conta a complexidade de nosso sistema federativo? Como fazer com que a bandeira da simplificação não seja utilizada como uma manobra divisionista, para abrir espaço ao avanço de propostas que conduzam a um retorno à centralização fiscal, objeto de severas críticas ao longo das duas últimas décadas, e tão duramente combatida por ocasião dos trabalhos da Constituinte?

Qualquer estudante de finanças públicas é capaz de enunciar que são três as bases de tributação conhecidas: renda, consumo e propriedade; e que a esses impostos, que têm a finalidade de sustentar o orçamento público, podem ser agregados outros, de finalidade extrafiscal, e que alcançam, usualmente, as operações de comércio exterior e do mercado financeiro. No cômputo geral, três impostos gerais, mais dois ou três impostos de finalidade específica, formam o conjunto de

cinco ou seis impostos, que tem sido freqüentemente anunciado como grande inovação.

A transposição dessa tese para regimes federativos também é conhecida dos leitores dos textos básicos de Finanças Públicas. Impostos com função extrafiscal devem, por sua natureza, ser de competência federal; e os três impostos gerais devem ser repartidos segundo a vinculação do seu fato gerador à base territorial encarregada de sua cobrança e administração. Assim, o imposto sobre a propriedade imobiliária deve ser do município, o imposto sobre o consumo, do estado, e o imposto de renda, da União. Do ponto de vista conceitual, há consistência na argumentação. Que chances há, entretanto, de um sistema construído apenas com base em preceitos teóricos ser compatível com a complexa realidade brasileira?

Os rumos da Reforma dependem de uma abordagem realista do delicado problema do equilíbrio nas relações fiscais intragovernamentais. Convém notar, em primeiro lugar, que o atual desenho do mapa geopolítico do Brasil não deverá ser alterado, no sentido de uma revisão de fronteiras que promova uma aglutinação de estados e municípios. Ao contrário, o que

se verifica é a consolidação de uma tendência divisionista. Três novos estados e cerca de mil novos municípios foram criados após 1988 e não há, por enquanto, nenhuma garantia de interrupção desse processo de fragmentação. Quanto maior o número de estados e municípios criados, maior a dificuldade em conciliar as necessidades orçamentárias mínimas (manutenção do executivo, do legislativo, da infra-estrutura urbana, da segurança pública, da escola, do posto de saúde, da assistência social...) com a capacidade de geração de receita própria, mediante cobrança do imposto sobre a propriedade, caso dos municípios, ou do imposto sobre o consumo, caso dos estados. Como a demarcação de novas fronteiras políticas é fruto da ampliação das transferências, o número de novas unidades federadas criadas a partir de 1988, que não apresenta condições mínimas de auto-suficiência financeira, é a esmagadora maioria. Somados aos antigos estados e municípios, em que os níveis de renda da população e as condições de pobreza urbana não asseguram qualquer viabilidade orçamentária, pela via da tributação do consumo ou da propriedade de seus habitantes, o número de casos em que a dependência de outras fontes de receita é

grande assume proporções elevadas.

Nessas condições, o aumento da base tributária estadual (transformando o atual ICMS em um imposto de base ampla sobre o consumo, incorporando a ele a maior parte do atual IPI e os serviços) não é suficiente para dar autonomia financeira a um grande número de estados brasileiros. Simulações feitas à época da Constituinte mostram que a ampliação da base do antigo ICM, e sua transformação em um imposto sobre o consumo, segundo o figurino do IVA, produziriam ganhos de receitas suficientes, para compensar uma eventual extinção das transferências federais, em um número reduzido de casos em que o grau de dependência de recursos transferidos é pouco significativo. Mesmo levando em conta que os ganhos de receita em estados mais pobres poderiam ser expressivos, pois eles passariam a usufruir, integralmente, da receita obtida com o imposto cobrado sobre os bens de maior valor consumidos em seu território, tais ganhos ficariam muito aquém das perdas, caso as transferências constitucionais fossem zeradas. Para uma situação não incomum, em que as receitas próprias respondem por cerca de 2/3 do orçamento, a compensação integral de uma extinção das transferências

só ocorreria na hipótese de a ampliação da base do imposto estadual provocar um aumento de arrecadação superior a 50%, o que dificilmente acontecerá em um grande número de casos. Como nesse meio tempo o país empobreceu e as transferências aumentaram, é provável que novas simulações a respeito produzam resultados ainda menos satisfatórios.

Cabe acrescentar que as exigências da nova Reforma não se resumem à redução do número de tributos. É fundamental que a revisão das competências tributárias e das bases de tributação seja feita de forma a viabilizar a exoneração plena das exportações (o Brasil é um dos poucos países que almejam integrar-se ao circuito internacional que teima em querer exportar tributos), a substancial redução da carga de impostos que oneram os investimentos, e o alívio do peso tributário que sufoca a produção de alimentos e encarece o custo da alimentação do trabalhador brasileiro. Convém salientar que a solução desses três problemas vincula-se, diretamente, a modificações na tributação estadual.

Em outras palavras: não basta assinalar que a implantação de um imposto sobre o consumo, de bases

abrangentes, de competência estadual, é incapaz por si só, de atender às necessidades orçamentárias da maioria dos estados brasileiros. É preciso chamar a atenção, ainda, para o fato de que as três exigências mencionadas no parágrafo anterior afetam, de modo distinto, orçamento de todos os estados brasileiros. Enquanto a não-incidência do imposto estadual sobre a aquisição de bens de capital afetaria os estados mais industrializados, a desoneração das exportações de produtos agrícolas - e principalmente dos semi-elaborados - atinge àqueles que têm agricultura e agropecuária modernas; os mais pobres, por seu turno, sofreriam o impacto da redução das alíquotas ou da isenção do imposto incidente sobre os alimentos que compõem a cesta básica do trabalhador.

No que diz respeito aos municípios, já foi mencionado, anteriormente, que a tradição latina é a de um baixo índice de cobrança de impostos sobre a propriedade. Esse fenômeno tem raízes culturais, e só será revertido na medida em que for extinto o incentivo que a ampliação de partilhas e transferências concede a sua preservação. Convém admitir, que não só o ato de tributar a

propriedade é o politicamente mais oneroso, mas que a administração desse tributo em regimes inflacionários instáveis torna-se complexa. Se, ao ônus político e às dificuldades administrativas, somam-se o baixo estímulo que as generosas parcelas de transferências, provenientes da partilha de impostos federais e estaduais concede à melhor exploração das bases tributárias próprias, é fácil entender porque se torna difícil, no contexto atual, inverter o quadro de progressiva dependência dos orçamentos municipais de receitas transferidas.

O dilema é o seguinte: se as competências tributárias próprias de estados e municípios forem claramente insuficientes para atender às necessidades mínimas de sobrevivência financeira e de preservação da sua autonomia política, aumentam as pressões para que cresça, para níveis indesejáveis, sua participação na receita federal. Por seu turno, se aumentam os coeficientes de transferência, inviabiliza-se o orçamento federal, gerando um círculo vicioso de difícil interrupção. Ao longo do tempo, as demandas por transferências superam a preocupação com a administração eficiente das bases tributárias

próprias, acarretando inúmeras distorções.

Para que os princípios da Reforma sejam obedecidos, é necessário associar a abrangência das bases tributárias a uma ampla - e seletiva - redução de alíquotas. No entanto, mesmo que a redução de alíquotas e a ampliação das bases concorram para uma espetacular queda nos índices de sonegação fiscal, não é factível supor que tal efeito será suficiente para sustentar a receita pública indispensável à preservação do equilíbrio orçamentário.

Aponta-se, com freqüência, que os índices de participação do imposto de renda pessoal na receita tributária, no Brasil, são pequenos quando submetidos a qualquer comparação internacional. Todos concordam que essa participação deveria crescer, quiçá duplicar. Mas como conseguiu-lo em um contexto de empobrecimento geral do país, de modestas perspectivas quanto à retomada do crescimento nesta década, e da urgente necessidade de adaptarmo-nos à realidade da época, com respeito a uma menor ênfase na aplicação dos tradicionais princípios de progressividade tributária? Do ponto de vista conceitual, a justiça tributária poderia ser atendida pela substituição da

progressividade do imposto de renda por uma tributação seletiva do consumo, que beneficiasse os produtos de maior essencialidade. Não há como esconder, no entanto, o fato de que o espaço para aumentar o imposto que incide sobre a renda familiar é estreito, pelos baixos níveis de renda média e pelo alto índice de concentração. Em suma, a redução da alíquota do imposto que onera o lucro das empresas, a extinção dos adicionais que penalizam o capital estrangeiro, o *encurtamento* da tabela progressiva do imposto de renda pessoal, não sinalizam na direção de expressivos ganhos, do ponto de vista da participação da receita do imposto de renda no PIB, no médio prazo (quicá a preservação dos índices atuais já seria uma hipótese otimista). É certo que, a longo prazo, os efeitos decorrentes da expansão da economia, da absorção de parcela expressiva do mercado informal de trabalho, e da queda na sonegação deverão ser expressivos. Mas até que esses resultados se materializem será necessário trabalhar em bases mais realistas para a construção de um projeto viável de Reforma.

A pedra de toque do equilíbrio fiscal, sob a ótica regional, está na busca de uma solução

aceitável para o complexo problema de redefinição de atribuições e repartição de encargos públicos entre o governo federal, os estados e os municípios. A sincronia do processo de descentralização de receitas e de encargos depende de uma forte vontade política para impulsioná-la. A transferência das responsabilidades pela saúde, pelo ensino, pela assistência social, e outros programas que a lógica recomenda sejam descentralizados atende aos princípios da Reforma - aproximar governantes e cidadãos, no campo da prestação de serviços sociais básicos e de seu financiamento - , contribui para o equilíbrio das relações intergovernamentais, e dá efetivas condições para um real enxugamento da máquina administrativa federal.

O que se pretende com a descentralização de atribuições é a detonação de uma seqüência de efeitos positivos. Primeiro, evitar que a aderência a teses equivocadas justifiquem o retorno a um regime centralizado, com os vícios conhecidos. Segundo, a reorientação das ações do governo central, menos voltado para a administração de convênios e a prestação de serviços, e mais orientado para atividades de formulação de

políticas, planejamento e controle. Terceiro, a maior eficiência no uso dos recursos públicos, pela criação de condições propícias ao efetivo controle da administração pública por parte dos próprios usuários dos serviços.

É no marco das necessidades de financiamento das atividades a serem descentralizadas que o problema do equilíbrio na distribuição intergovernamental de recursos pode ser apreciado com maior propriedade. Alterações na distribuição inter e intragovernamental da receita pública poderão ser negociadas, com maior segurança, se o ponto de referência for a magnitude das responsabilidades a serem assumidas, e não os valores atualmente observados.

A aposta na descentralização significa admitir que o custo da prestação de serviços públicos nos estados e municípios é muito inferior ao custo do mesmo serviço, quando prestado pelo governo federal. Isso significa que, no médio e longo prazos, os mesmos programas poderão ser sustentados com menores requisitos financeiros, de forma tal a viabilizar a progressiva convergência para um sistema tributário construído segundo o ideário do momento.

Conclusões

Como se sabe, o debate sobre Reforma Tributária tem ressaltado os vícios do sistema atual e defendido mudanças orientadas por uma forte preocupação com a simplificação das normas vigentes. Em linhas gerais, o novo padrão de financiamento do gasto público deve ser definido por um conjunto de poucos tributos, de bases abrangentes, cujas alíquotas, fixadas em níveis moderados, sejam suficientemente baixas para ampliar o universo de contribuintes, mas capazes de assegurar níveis de arrecadação suficientes para sustentar as atribuições do governo e preservar o desejável equilíbrio regional.

A simplificação do sistema tributário inicia-se pela redução do número de tributos, pela redefinição de suas bases de incidência, pelo respeito ao direito do contribuinte, pela estabilidade normativa, e pela recuperação de padrões mínimos de ética tributária. As freqüentes disputas legais que colocam o Estado e os contribuintes em campos opostos devem ser eliminadas, mediante o mútuo respeito a novas normas instituídas em obediência aos princípios de legalidade e justiça.

Atribuição abrangente das três principais bases tributárias conhecidas - renda, consumo e propriedade - é aquela que mais se ajusta, no campo tributário, ao espírito das reformas a serem realizadas. Como se sabe, essa tese, defendida pela maior parte dos especialistas na matéria, é a que se aproxima do modelo adotado na maior parte do mundo moderno, ao qual deveremos nos integrar ao longo da presente década. Não se trata, obviamente, de agir por imitação, mas sim de reconhecer o fato óbvio de que a harmonização do tratamento fiscal é um dos requisitos indispensáveis ao atendimento dos objetivos da integração internacional.

Em linhas gerais, o modelo de Reforma Tributária defendido nesse trabalho apresenta as seguintes características:

- a) a tributação da renda deve ser feita de forma abrangente, reduzindo-se ao mínimo as deduções e abatimentos, eliminando-se os regimes especiais, e restringindo a progressividade das alíquotas ao imposto cobrado sobre a renda familiar. A pesada carga tributária que onera os
- lucros deve ser reduzida, extinguindo-se o tratamento discriminatório concedido ao capital estrangeiro;
- b) nenhum imposto deverá onerar a exportação e a aquisição de máquinas e equipamentos indispensáveis à modernização tecnológica, ao aumento da capacidade produtiva, e à geração de maiores oportunidades de emprego. O imposto deve incidir sobre o consumo, e não sobre a produção e os investimentos. O imposto de consumo deverá ser seletivo, em função do grau de essencialidade das mercadorias e serviços, conforme preceituam os modernos princípios de justiça fiscal;
- c) o imposto sobre a propriedade deve ser utilizado como reforço do vínculo de coresponsabilidade entre o Estado e o cidadão-contribuinte, no plano das relações do poder público local com as

comunidades. A *municipalização* do contribuinte, no sentido de uma apropriação maior de sua capacidade contributiva pelo município, é uma forma mais efetiva de controle da sociedade sobre o gasto público, e uma alternativa eficaz para o combate aos vícios e as descaminhos favorecidos por uma indevida centralização dos recursos fiscais - principalmente os destinados à cobertura de programas sociais;

- d) o combate à evasão e à sonegação deve ser conduzido, prioritariamente, pela recuperação da ética tributária e não por medidas de cunho repressivo e policial. Isso significa que as alíquotas dos impostos sejam fixadas em níveis compatíveis com a capacidade contributiva das empresas e das famílias, que elas sejam reconhecidas como legítimas (não apenas legais) do ponto de vista dos fins a que destinam, e que haja plena trans-

parência das regras aplicadas à instituição dos tributos e à administração dos recursos arrecadados pelo governo;

- e) a simplificação tributária requer não apenas a redução do número de impostos, mas também a simplificação e estabilidade das normas jurídicas aplicadas à administração e cobrança dos tributos. Uma vez aprovada a Reforma, deverá haver um compromisso explícito com a preservação das novas normas por um prazo compatível com o horizonte de estabilidade necessário à retomada do desenvolvimento;
- f) o número de impostos que deverá sobreviver ao processo da Reforma Tributária não pode ser definido de antemão, o número efetivo resultará de um amplo processo de negociação que envolve o equacionamento dos complexos problemas regionais e do delicado equilíbrio federativo.

Referências Bibliográficas

CNOSSEN, Sijbren. (1991) Key Questions in Considering a Value Added Tax for Central and Eastern European Countries. IMF Working Paper, IMF.

HINRICHS, Harley. (1966) A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development. Cambridge, Mass, Law Scholl of Harvard University.

KALDOR, Nicholas. (1955) An Expenditure Tax. Unwin University Books, London.

Resumen**LOS RUMBOS DE LA REFORMA FISCAL**

La redefinición del papel del Estado y la demarcación de responsabilidades del sector público constituyen la base sobre la cual deben sostenerse la propuesta de reformulación de su padrón de financiación. En este sentido, el trabajo defiende un modelo de reforma tributaria determinado por la relación del número de tributos, por la

redefinición de sus bases de incidencia, por el respeto al derecho del contribuyente, por la estabilidad normativa y por la recuperación de la ética tributaria.

Abstract**THE DIRECTIONS OF THE TAX REFORM**

The directions of the tax reform The redefinition of the role of the state and the demarcation of the limits of the responsibilities of the public sector constitute a basis on which the proposal of its financing pattern should rest. To this end, the paper advocates a Tax Reform model determined by the reduction in the number of taxes, by the redefinition of its bases, by the respect to the taxpayers' rights, by regulation stability and by the recovery of the ethics in taxing.

Fernando Rezende é professor da Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas - EBAP/FGV, Rio de Janeiro e diretor executivo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA.
