

REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENTRE O IDEAL E O POSSÍVEL

*Edilberto Carlos Pontes Lima**

1. INTRODUÇÃO

Há um sentimento generalizado na sociedade brasileira de que a reforma tributária tornou-se necessária. As rápidas transformações pelas quais a economia mundial vem passando nos últimos anos, em particular a intensa integração entre os mercados, deixam pouca margem para que se conviva com um sistema tributário que entrave o crescimento econômico ao reduzir a produtividade da economia do país.

Grande parte das deficiências do sistema tributário nacional tem origem na Constituição de 1988, que reformou amplamente o papel do Estado na economia, incluindo a tributação. A sensação na sociedade — compartilhada por diversos especialistas — é de que a

Constituição criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado nela definido. O resultado foi que o governo federal teve de criar, posteriormente à promulgação da Carta Magna, uma série de tributos para completar o financiamento do Estado, sem maior preocupação com regras econômicas de tributação, apenas visando à arrecadação. Assim, criaram-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em 1989, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), com vigência em 1993, posteriormente recriado como Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), em 1996, sucessivamente prorrogada, e aumentou-se a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de 0,5 para 2%, em 1990, e para 3%, em 1999.

Muitos países reformaram sua maneira de tributar ao longo dos últimos 15 anos em maior ou menor escala. Exemplo de mudança profunda nesse campo foram os Estados Unidos, cujo Tax Reform Act, de 1986, representou a maior alteração no imposto de renda federal desde que este se tornou um imposto pago pela maior parte dos cidadãos, a partir da Segunda Guerra Mundial (Auerbach & Slemrod, 1997).

A despeito das inúmeras diferenças entre as reformas tributárias empreendidas em vários países, Sandford (1993) lista alguns elementos comuns: diminuição do número de alíquotas e de seu valor marginal máximo no imposto de renda da pessoa física; redução de alíquotas das corporações; aumento da participação de impostos sobre consumo em detrimento de impostos sobre a renda.

A introdução de qualquer tributo, *ceteris paribus*, piora a situação dos tributados porque terão menos recursos para consumir ou trabalharão mais se não quiserem consumir menos. Quando se consideram os benefícios recebidos pelos contribuintes, sua situação pode ficar melhor do que antes do tributo, quando, por exemplo, o governo fornece um bem público ou completa um mercado. Dado determinado nível de benefício, o sistema arrecadador deve ter o menor efeito possível sobre os contribuintes, daí a famosa frase de Jean Baptiste Colbert, ministro das Finanças

de Luís XIV: “a arte da tributação consiste em retirar as penas do ganso com o mínimo de dor”.

Além do objetivo de potencializar a eficiência econômica, em que a busca da neutralidade é o elemento mais importante porque se supõe que o mercado seja o melhor alocador de recursos, o propósito de maior equidade também tem movido os governos. Mesmo os maiores defensores do mercado admitem que ele é eficiente na produção, mas não na distribuição de recursos, justificando-se a intervenção do governo nesse campo, utilizando, além de outros instrumentos, também a tributação. O problema é que, a despeito de todos — ou quase todos — os sistemas tributários serem formalmente progressivos, na prática muito da equidade se perde pelas brechas que permitem o planejamento dos contribuintes, principalmente daqueles de mais alta renda, que têm maior possibilidade de contratar contadores e advogados tributaristas para encontrar espaços na legislação e pagar menos tributos. Assim, a progressividade formal não se efetiva na prática.

Implementar reformas é sempre difícil. Não por acaso, o conhecido ensinamento de Maquiavel, em *O príncipe*, sobre as dificuldades e perigos da instituições de uma nova ordem de coisas ainda vigora atualmente com toda força. Isso porque os beneficiários da ordem antiga lutarão bravamente para mantê-la e os que se beneficiarão da

* Mestre em economia, professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília e economista da Coordenação Geral de Finanças Públicas do IPEA. O autor agradece os comentários de César Augusto Tibúrcio Silva e de um parecerista anônimo, isentando-os por eventuais erros remanescentes.

nova ordem defendê-la — não tibiamente porque não têm certeza de seus benefícios. Talvez isso explique o sucesso apenas parcial das reformas previdenciária e administrativa e as dificuldades inevitáveis de implementar uma reforma tributária profunda.

Além desta introdução, há a Seção 2, que discute as dificuldades de qualquer

reforma tributária; a Seção 3, que analisa as características de um sistema tributário ideal; a Seção 4, que trata das três bases clássicas de tributação (renda, consumo e propriedade); a Seção 5, que analisa o sistema tributário nacional; e, por fim, a Seção 6, que discute diversas propostas de reforma tributária no Brasil.



2. DIFICULDADES DE QUALQUER REFORMA TRIBUTÁRIA

Antes de discutir as diversas propostas de reforma tributária, é importante que se adote uma perspectiva teórica para a compreensão do problema que leve em conta que o problema da reforma tributária é de *second-best*. O fazedor de política — os parlamentares votando a proposta ou a própria formulação do Executivo — procura atingir o melhor sujeito a restrições adicionais às que apareceriam em um problema de *first best* — tecnologia e recursos. É o caso de restrições legais, institucionais e, principalmente, de informação incompleta. Ao propor reforma tributária — aplica-se a qualquer reforma —, o governo se depara com problema do federalismo, com os interesses de bancadas no Congresso de não baixar a carga tributária e de uma série de restrições relacionadas à informação imperfeita, como a incapacida-

de de prever reações dos agentes econômicos e a ausência de dados elementares para a análise. Assim, embora seja de grande utilidade observar as características de um sistema tributário ideal, há que se considerar as restrições adicionais que o processo político envolve.

Auerbach (1985) chama a atenção ainda para as dificuldades ocasionadas pela simples existência de uma alocação inicial, prévia à reforma. Um novo sistema tributário mais eficiente e equitativo que o anterior pode trazer problemas de equidade na transição do antigo para o novo. Por exemplo, caso se removessem isenções de algumas empresas, os seus acionistas poderiam ter perda de capital, na medida em que os preços das ações baixassem. Esses indivíduos seriam, assim, prejudicados, na medida em que suas ações estariam mais baratas e as de outros indivíduos com idêntica capacidade contributiva, mas que não tivessem ações de empresas com subsídios retirados, não seriam afetados.



3. SISTEMA TRIBUTÁRIO IDEAL

Interessante observar que as famosas “máximas” para os tributos que Adam Smith enumera, em seu célebre *Riqueza das nações*, publicado em 1776, permanecem, atualmente, plenamente válidas. Smith menciona quatro características que os sistemas tributários deveriam respeitar:

1) A capacidade contributiva dos cidadãos.

Os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades (Smith, 1986, p. 366).

Esse princípio é largamente aceito no mundo moderno. Os tributaristas citam-no como o princípio da equidade. Stiglitz (1988) o inclui como a característica da justiça social que todo sistema tributário deve buscar, dividindo-a em equidade vertical e equidade horizontal. A primeira diz respeito ao maior pagamento pelos que estão em condições mais favoráveis de pagar; e a segunda, ao tratamento igual aos que estão em idêntica situação. Em geral, obedecido formalmente — as leis tributárias normalmente elencam essa característica — as provisões especiais (espaços na legislação) alteram a efetiva

progressividade do sistema. Atkinson & Stiglitz (1980) argumentam:

Desde que o acesso a várias formas de ativos, ou a atratividade relativa deles, pode depender criticamente da renda de uma pessoa, eles têm um efeito importante na equidade do sistema tributário e no seu verdadeiro grau de progressividade [tradução do autor].

2) Regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedades. O objetivo é a proteção dos contribuintes contra arbitrariedades do Estado ou de seus representantes para coletar impostos. Com as regras, os pagadores de impostos podem programar-se por que saberão

[...] o tempo de pagamento, a maneira, a quantidade a ser paga, tudo [...] claro e simples para o contribuinte, e a qualquer pessoa (Smith, op. cit., p. 366).

Essa máxima é largamente citada pelos tributaristas modernos, enquadrando-se, por exemplo, na classificação de Stiglitz (1988) em “responsabilidade política”, que é a clareza sobre quem paga, quanto se paga e o uso que se faz dos recursos arrecadados. Também se encaixa, ainda na classificação de Stiglitz, na necessidade de o sistema tributário ser simples.

3) Facilidade para os contribuintes. Os

tributos devem ser cobrados quando os contribuintes efetivamente dispõem de recursos para cumprir seus compromissos. Assim, o imposto sobre a renda do trabalho deve ser cobrado junto com o recebimento do salário e não em período anterior. Essa regra é de puro bom senso e é largamente utilizada pelas administrações tributárias.

4) *Baixo custo do sistema arrecadador.*

Toda taxa deveria ser elaborada de maneira a tirar e manter fora do bolso do povo o mínimo possível além do que traz ao tesouro público do Estado (Smith, 1986, p. 366).

Smith observa que os tributos não podem ter um custo elevado de arrecadação, não podem desestimular a atividade econômica, não devem ser facilmente sonegáveis, não devem submeter os contribuintes a fiscalizações desnecessárias que impliquem perda de tempo. Novamente as idéias de Smith coincidem com as de numerosos tributaristas modernos. Stiglitz (1988) aponta a necessidade de baixo custo para a sociedade da arrecadação de impostos quando enfatiza a simplicidade administrativa como uma característica desejável de qualquer sistema, chamando a atenção tanto para os custos diretos, que envolvem o pagamento de funcionários e a manutenção da máquina arca-

dadora, como para os custos indiretos que se referem à organização das empresas para atender todas as exigências tributárias do fisco, como as obrigações acessórias, o pagamento de contadores, advogados.

A eficiência econômica é outra característica desejável, já presente em Smith em sua idéia de que a atividade econômica não deveria ser afetada negativamente pela tributação, devendo-se evitar impostos que desestimulassem o trabalho. Embora tenha refletido sobre eficiência, Smith não mencionou outra importante fonte de ineficiência que é a interferência da tributação sobre a alocação de recursos do mercado, algo, modernamente, de larga aceitação geral.

Às máximas de Adam Smith, acrescentando-se, no caso brasileiro, à necessidade de harmonizar o federalismo fiscal, em que as três esferas de governo — União, estados e municípios — têm capacidade de impor tributos aos cidadãos. A ausência de sintonia entre os vários entes federativos pode gerar um sistema tributário desorganizado, induzindo a uma competição tributária excessiva, levando a uma erosão da base de tributação dos estados e dos municípios, o que diminui a fonte de financiamento dos bens ofertados pelo setor público.

Para reforçar a atualidade das máximas de Smith, o texto de Auerbach & Slemrod (1997, p. 589) é emblemático:

No jargão econômico, deve-se dizer que a Reforma (Reforma Tributária Americana de 1986) tinha a intenção de aumentar a *equidade* do sistema e de *reduzir o custo social para o cumpri-*

mento das obrigações tributárias assim como o excesso de carga representado pelas *distorções de comportamento induzidas pela tributação* [tradução e grifo do autor].



4. DISCUSSÃO TEÓRICA DOS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO, RENDA E PROPRIEDADE

Stiglitz e Atkinson (1981) fazem uma interessante discussão sobre o papel normativo das finanças públicas. O exemplo é um imposto indireto sobre todas as mercadorias. A questão é se a alíquota deveria ser a mesma para todos os bens ou deveria ser diferenciada, de acordo com o grau de essencialidade do produto. A resposta depende do objetivo. Se o objetivo é maximizar a eficiência do sistema econômico, então uma alíquota uniforme é a mais recomendada, uma vez que minimiza distorções. Já se o objetivo do sistema tributário é distribuir renda, bens de luxo deveriam ser tributados mais pesadamente. A conclusão a que se chega é que o desenho do sistema tributário ótimo não indica a alíquota exata sobre cada mercadoria, mas procura relacionar os objetivos de política e as políticas propriamente ditas.

4.1. IMPOSTO SOBRE A RENDA DO TRABALHO

O imposto sobre a renda foi considerado, por muito tempo, superior a outros impostos, principalmente da perspectiva da capacidade contributiva. Isso porque a renda de um indivíduo é uma medida facilmente observável. Tornava possível desenhar um sistema tributário progressivo, com alíquotas maiores para as faixas de renda mais elevadas.

Esse imposto passou a ser questionado, nos últimos anos, pelo argumento de que seria inferior a impostos sobre consumo, do ponto de vista de eficiência. Isso porque ele gera dois efeitos: um efeito-substituição e um efeito-renda. Ambos afetam a oferta de trabalho, mas de forma diferente. Enquanto o primeiro faz as pessoas trabalharem mais, o segundo faz o contrário. O efeito líquido é desconhecido *a priori* e vai depender da magnitude das alíquotas marginais. Quanto maiores essas, maiores tendem a ser o efeito-substituição. Esse ocorre porque o lazer, após o imposto,

torna-se mais barato. Um exemplo (Tabela 1): um cidadão tem dois empregos — um técnico que dá aulas à noite, por exemplo —, e leva para casa R\$ 3.000 pelo primeiro e R\$ 1.000 pelo segundo, supondo a não existência de impostos. Caso o governo estabelecesse uma alíquota de imposto de renda de 20% sobre os rendimentos que excedessem R\$ 1.000 mensais e de 30% sobre os rendimentos que excedessem R\$ 3.000, o mesmo cidadão só levaria para casa, pelos dois empregos, R\$ 3.300 e apenas R\$ 700 pelo segundo emprego. Digamos que esse cidadão goste muito de jogar tênis. Na sociedade sem impostos, esse lazer custar-lhe-ia muito caro já que ele teria de abrir mão de R\$ 1.000 de renda. Na sociedade com o imposto, o seu lazer custar-lhe-ia menos já que a renda que teria abrir mão seria apenas R\$ 700. Assim, após o imposto, haveria um incentivo a trabalhar menos e adquirir mais lazer. Esse é o efeito-substituição.

TABELA 1
RENDA DISPONÍVEL COM E SEM IMPOSTO

Especificação	Renda* c/ imposto	Renda* s/ imposto
1º emprego	3.000	2.600
2º emprego	1.000	700

* Em R\$.

Obs: Alíquota de 20% sobre a renda que exceder R\$ 1.000 e de 30% sobre a exceder R\$ 3.000

Já o efeito-renda induz as pessoas a trabalharem mais porque desejam manter o mesmo nível de consumo de antes do imposto. Assim, no exemplo anterior (Tabela 1), o cidadão querendo manter sua renda disponível próxima daquela de antes do imposto pode querer arrumar um terceiro emprego, dar aulas aos sábados, por exemplo. É claro que na vida real não são todas as pessoas que têm a opção de alterar suas horas de trabalho ofertadas, trabalhando jornadas preestabelecidas. Mas é fato também que muitos trabalhadores têm opção de engajar em um emprego adicional nas horas que normalmente seriam de lazer.

Como os dois efeitos têm direção contrária, saber qual o efeito mais forte tem sido motivo de investigação em vários países. Brown & Sandford (1993) resumiram uma série de estudos, realizados no Reino Unido e nos Estados Unidos, cujos resultados apresentaram baixa evidência de alteração no número de horas trabalhadas em decorrência de mudanças nas alíquotas de imposto de renda. Os estudos que se aplicaram a parcelas da população sujeitas a alíquotas tributárias marginais mais elevadas e com possibilidade concreta de alterar o número de horas de trabalho ofertadas — como, no exemplo acima, o técnico que poderia ser professor — mostraram também pequena alteração no número de

horas trabalhadas após mudanças nas alíquotas de imposto de renda.

Mesmo sem evidências conclusivas, muitos países reduziram, nos últimos 15 anos, as alíquotas marginais máximas de imposto de renda. O argumento é o do efeito-substituição: alíquotas marginais muito elevadas desestimulariam o trabalho. O Brasil, por exemplo, reduziu a alíquota marginal máxima de imposto de renda de 55%, em 1988, para 25%, em 1991 (dados de Longo, 1993), ampliando-a para 27,5%, em 1998, por conta das pressões por ajuste fiscal em decorrência da crise asiática. A Tabela 2 mostra a diminuição nas alíquotas marginais máximas em alguns países selecionados.

TABELA 2

ALÍQUOTA MARGINAL MÁXIMA DE IMPOSTO DE RENDA*

País/ano	1979	1997
Reino Unido	83	40
Japão	72	62
Estados Unidos	67	53

* Imposto de renda sobre pessoa física.

Fonte: *The Economist*, 18.01.98.

4.2. IMPOSTO SOBRE O CAPITAL

Há duas formas de tributar o capital. A primeira é tributando a renda que ele gera; a segunda, tributando a propriedade. Exemplos do primeiro tipo é o

imposto de renda sobre rendimento de capital cobrado sobre o ganho em aplicações financeiras; e, do segundo, é o imposto sobre a propriedade urbana.

Há muitas dificuldades em tributar a renda do capital em razão da impossibilidade de sua quantificação precisa. Assim, questões de como depreciar o estoque de capital, de quando tributar os ganhos de capital e de que maneira tributar o capital que está na forma de propriedade representam entraves para uma tributação justa e eficiente dessa base. A justiça fiscal se prejudica porque há formas de capital mais facilmente identificáveis, mas que, ao tributá-las, estar-se-ia sendo injusto porque formas mais difíceis deixariam de sê-lo. Interfere-se na eficiência econômica na medida em que, ao tributar capitais diferentemente, se interfere na alocação de recursos do mercado ao se criarem incentivos a que capitais sejam convertidos em formas com menor incidência tributária (Atkinson & Stiglitz, 1980).

O impacto do tributo sobre a renda do capital decompõe-se também em efeito-substituição e efeito-renda. Pelo efeito-substituição, poupa-se menos porque o que se perde de juros ao consumir torna-se menor após o imposto, ou seja, o consumo presente torna-se mais barato. Já o efeito-renda faz o poupador consumir menos porque o imposto diminui o seu rendimento, incentivando-o a poupar mais

imposto de renda sobre rendimento de capital cobrado sobre o ganho em aplicações financeiras; e, do segundo, é o imposto sobre a propriedade urbana.

para manter o mesmo nível de recebimento de juros após o imposto. O efeito líquido é desconhecido *a priori*, não se sabendo se esse imposto aumenta ou diminui a poupança.

A tributação direta da propriedade é outra forma de tributar o capital. Alguns tributaristas têm defendido uma ampliação da tributação da propriedade sob o argumento de que, em tempos de alta mobilidade de capitais e de pessoas, essa seria uma base mais facilmente tributável, por ser menos móvel.

É verdade que seja possível uma tributação de propriedades imóveis sem efeitos sobre o estoque de capital no primeiro momento, porque a oferta de propriedades é inelástica no curto prazo. O que ocorrerá é a diminuição do preço do ativo após o imposto para manter a mesma taxa de retorno de antes do imposto. É o que Atkinson & Stiglitz (1980) chamam de efeito-capitalização. No longo prazo, entretanto, a oferta de imóveis cairá porque o seu baixo preço não compensará o custo de construção. A menor quantidade de imóveis disponíveis fará com que seu preço volte a subir até compensar novamente a construção, anulando, no longo prazo, o efeito-capitalização.

Um exemplo torna mais claro o exposto. Suponha um determinado município que não cobre imposto sobre a propriedade e que os proprietários obtenham um rendimento líquido de 10% ao ano. Assim, um imóvel de R\$ 100.000,

alugado por R\$ 10.000,00 anuais, tem a taxa de retorno aqui indicada. O governo estabelece um tributo sobre a propriedade de 2% ao ano — R\$ 2.000 no presente exemplo —, o que tornaria, se o preço não se alterasse, o retorno líquido da mesma de 8%. O efeito-capitalização aqui se daria porque o mercado equalizaria a taxa de retorno, o que faria o preço do imóvel cair até o ponto em que a taxa de retorno fosse de 10%. Com a nova rentabilidade, muitos investidores preferirão adquirir imóveis em municípios com menores alíquotas desse imposto, o que fará, a longo prazo, diminuir a oferta de imóveis no município com alíquota mais alta. Esse resultado indica que também não adianta tributar mais pesadamente a propriedade com o argumento de que, em tempos de grande mobilidade de capitais não imobilizados e de pessoas, aquela seria uma base mais facilmente tributável.

Além disso, a propriedade imóvel é substituta de outros ativos por investimentos. Tributá-la mais pesadamente pode ser socialmente injusto porque proprietários desses ativos — imóveis — terão uma carga maior que proprietários de outros tipos de ativos. Para manter a rentabilidade inalterada, o preço dos imóveis cairá, gerando uma perda de capital para os seus proprietários. Isso pode ainda levar a distorções alocativas, na medida que os indivíduos migrem para ativos menos tributados, fazendo com que a oferta de imóveis caia no longo prazo.

Se as alíquotas forem altas, um efeito negativo adicional aparece: os contribuintes podem ter patrimônio, mas efetivamente poderão não estar extraindo-lhe renda, isto é, não têm capacidade contributiva. O que farão? Venderão o patrimônio? Mas isso não estaria em desacordo com a Constituição Federal que veda tributos com caráter confiscatório? O argumento vale também para o Imposto sobre Grandes Fortunas, que é uma forma de imposto sobre propriedade. Aplicá-lo implica uma tributação adicional sobre os proprietários de “grandes fortunas”. A alíquota deve ser, entretanto, baixa porque ter propriedade nem sempre significa ter efetiva capacidade de pagamento.

4.3. IMPOSTO SOBRE CONSUMO

Do ponto de vista de oferta de trabalho, impostos sobre consumo não exercem muita influência e, quando o fazem, tendem a aumentá-la porque indivíduos de baixa renda verão sua capacidade de consumo diminuída e, para mantê-la, terão de trabalhar mais. Indivíduos cujas rendas superem o seu consumo poderão diminuí-lo para manter a poupança inalterada, reduzirão essa ou trabalharão mais para mantê-la inalterada. Esse possível efeito redutor da poupança só será negativo para o crescimento econômico se o setor público utilizar o imposto para despesas de consumo —custeio da máqui-

na, por exemplo — em vez de utilizá-lo para investimentos.

Impostos sobre consumo são considerados superiores — do ponto de vista de eficiência econômica — em comparação a impostos sobre a renda porque isentam a poupança, estimulando o investimento e a acumulação de capital, o que contribui, em consequência, para o crescimento econômico. O apelo dos impostos sobre consumo fez surgir algumas propostas no sentido de torná-lo a única base de tributação, eliminando a tributação da renda (Hubbard, 1997).

Pode-se estabelecer impostos sobre consumo com maior ou menor eficiência e maior ou menor equidade. Dependendo dos objetivos do governo. As alíquotas decidem a questão. Do ponto de vista de eficiência, alíquotas uniformes não interferem nas decisões de o quê consumir; são, portanto, neutras. Por outro lado, pode-se analisar a questão observando o peso morto do imposto. A idéia central é: quanto maior a elasticidade da demanda, maior o peso morto de um imposto. Com isso, a conclusão é que mais eficiente seria impor um imposto seletivo por produto com alíquota decrescente na medida em que a elasticidade da demanda por um produto específico aumentasse. Em outras palavras, a alíquota de imposto sobre um bem qualquer seria inversa à elasticidade da demanda por aquele produto. Esse é o famoso imposto de Ramsey (Atkinson & Stiglitz, 1980).

O problema é que o imposto de Ramsey, embora eficiente, pode ser regressivo, porque bens de primeira necessidade tendem a ter elasticidade-preço menor, o que justificaria uma alíquota mais alta. Essa conclusão contraria o que se espera da diferenciação de alíquotas que é o maior benefício para o consumo dos mais pobres. Adicionalmente, ainda do ponto de vista de equidade, a não uniformidade pode implicar discriminação contra as pessoas que têm preferência pelos bens tributados mais pesadamente (Atkinson & Stiglitz, 1980).

Até a década de 1980, a preferência por impostos diretos vis-à-vis impostos indiretos era defendida pela maior parte dos especialistas em tributação. O reconhecimento do impacto negativo do imposto de renda sobre o capital e sobre o trabalho para o nível de investimento e para a oferta de trabalho fizeram com que esse tributo fosse completamente revisto. A direção geral, como comentado anteriormente, foi no sentido de reformulá-lo, diminuindo o número de alíquotas e as alíquotas marginais máximas, reduzindo o seu papel

como arrecadador de recursos para o Estado e aumentando a importância de impostos sobre consumo.

4.4. IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO - IVA

Esse é o tipo de imposto sobre consumo mais utilizado atualmente no mundo. Cnossen (1993) lista 21 dos 24 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) adotando o IVA. Fora da OCDE, o autor contabiliza pelo menos 40 países na África, Ásia e América Latina que o adotam. No Brasil, é representado pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI. Sua característica básica é a não cumulatividade, ou seja, o contribuinte paga apenas pelo que agrega à economia. Segundo Cnossen (1993, p. 75)

O IVA usado na Comunidade Européia e em quase todos os países é de multi-estágio, baseado no princípio de destino e no consumo líquido.

Uma abordagem abrangente do IVA no Brasil é encontrada em Rezende (1993).



5. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário brasileiro é considerado caro, complexo, em muitos aspectos regressivo e ineficiente. Contrária, assim, os prin-

cípios de um sistema tributário ideal. Sua grande vantagem: arrecada muito bem, sendo a carga tributária brasileira a maior da América Latina, próxima de 30% do PIB.

Há várias espécies tributárias: impos-

tos, contribuições sociais, contribuições econômicas, taxas e contribuições de melhoria. As três esferas de governo possuem competência impositiva para cobrar tributos. Os principais estão listados na Tabela 3 — nas duas páginas anteriores — com a respectiva arrecadação e participação na carga tributária total entre 1995 e 1997:

As principais críticas ao sistema tributário nacional são o seu alto custo, tanto direto — do Fisco — como indireto — dos contribuintes —, seu elevado grau de complexidade, que tem uma relação direta com o alto custo, seus espaços, que permitem o planejamento tributário e a sonegação, desfazendo, pelo menos parcialmente, sua progressividade formal. Além disso, o sistema atrapalha a eficiência econômica, principalmente, por ter um elevado número de alíquotas de IPI e de ICMS e pela existência de tributos cumulativos, como a Cofins e o PIS-Pasep. Analisemos mais detalhadamente as características de um sistema tributário ideal e comparemo-lo com o sistema brasileiro atual.

1) *Respeito à capacidade contributiva dos cidadãos.* Formalmente, o sistema tributário brasileiro busca à equidade horizontal — os que estão na mesma situação pagam o mesmo — e vertical — os que estão em situação diferente, pagam diferente-mente. Determina a Constituição Federal que o imposto de renda seja

informado pelo critério da progressividade. A legislação tributária atual isenta o rendimento retido na fonte da pessoa física para ganhos até R\$ 900/mês, estabelece alíquota de 15% para ganhos entre R\$ 900 e R\$ 1.800/mês e alíquota de 27,5% para ganhos que excederem R\$ 1.800/mês. Os rendimentos não sujeitos a imposto retido na fonte são tributados com as mesmas alíquotas, mas em bases anuais. Os impostos sobre consumo são orientados pelo critério da seletividade, o que é, em parte, responsável pelas mais de 200 alíquotas de IPI e mais de 5 alíquotas de ICMS em cada estado.

No imposto de renda das empresas, também se procura progressividade ao estabelecer-se um pagamento de alíquota geral de 15% sobre o lucro líquido e adicional de 10% sobre o lucro mensal que exceder R\$ 20.000/mês.

O problema é que a grande quantidade de hipóteses de exceção e de isenções fiscais abre espaços para a prática de planejamento tributário, formas legais de pagar menos imposto. Além disso, a sonegação é extremamente elevada como mostra resultados preliminares de um estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal que indica que 41,8% da renda tributável brasileira circula no país sem pagar imposto de renda. O resultado é que os contribuintes que

TABELA 3
COMPOSIÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL
POR BASE TRIBUTÁRIA E ESFERA DE GOVERNO, EM R\$ MILHÕES (1995-1997)*

Especificação	1995		1996		1997	
	Valor	Participação no total (%)	Valor	Participação no total (%)	Valor	Participação no total (%)
Total dos Tributos (A+B+C+D)	187.237	100,0	218.553	100,0	240.983	100,0
A. Tributos sobre a Renda	35.302	18,9	40.513	18,5	44.304	18,4
A.1. Federais	34.012	18,2	39.094	17,9	42.786	17,8
Imposto de Renda	28.397	15,2	32.888	15,0	35.572	14,8
Pessoa Física;	19.344	10,3	20.432	9,3	23.350	9,7
Pessoa Jurídica	9.053	4,8	12.456	5,7	12.222	5,1
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;	5.615	3,0	6.206	2,8	7.214	3,0
A.2. Estaduais	1.290	0,7	1.419	0,6	1.518	0,6
Contribuição para a Seguridade Social	1.290	0,7	1.419	0,6	1.518	0,6
B. Tributos sobre o Consumo	92.656	49,5	106.710	48,8	115.080	47,8
B.1. Federais	42.107	22,5	46.665	21,4	51.070	21,2
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	13.435	7,2	15.283	7,0	16.605	6,9
Imposto de Importação - II	4.894	2,6	4.239	1,9	5.108	2,1
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	3.206	1,7	2.836	1,3	3.768	1,6
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -	14.669	7,8	17.171	7,9	18.325	7,6
Contribuição para o PIS/Pasep	5.903	3,2	7.136	3,3	7.264	3,0
B.2. Estaduais	47.228	25,2	55.697	25,5	59.575	24,7
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICM	47.228	25,2	55.697	25,5	59.575	24,7

B.3 Municipais	3.321	1,8	4.348	2,0	4.435	1,8
Imposto sobre Serviços - ISS	3.321	1,8	4.348	2,0	4.435	1,8
C. Tributos sobre o Patrimônio	6.143	3,3	6.849	3,1	8.271	3,4
C.1 Federais	99	0,1	197	0,1	242	0,1
Imposto Territorial Rural - ITR	99	0,1	197	0,1	242	0,1
C.2. Estaduais	2.636	1,4	3.324	1,5	4.107	1,7
Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	2.458	1,3	3.122	1,4	3.841	1,6
Imposto sobre Transmissão de bens Causa Mortis e Doação	178	0,1	202	0,1	266	0,1
C.3. Municipais	3.408	1,8	3.328	1,5	3.922	1,6
Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU	2.762	1,5	2.554	1,2	3.099	1,3
Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos - ITBI	646	0,3	774	0,4	823	0,3
D. Outras Bases Tributárias (*)	53.136	28,4	64.481	29,5	73.328	30,4
D.1. Tributos sobre a mão-de-obra	49.395	26,4	60.700	27,8	62.443	25,9
Contribuição para a Previdência	35.138	18,8	43.686	20,0	44.148	18,3
Contribuição p/ o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço	9.780	5,2	11.672	5,3	12.925	5,4
Contribuição p/ o Plano de Segurid. Social dos Servidores P	2.101	1,1	2.580	1,2	2.595	1,1
Contribuição p/ Salário-Educação	2.376	1,3	2.762	1,3	2.775	1,2
D.2 Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeir.		-		-	6.908	2,9
D.3. Outras	3.741	2,0	3.781	1,7	3.977	1,7

Fonte: Secretaria da Receita Federal. Elaboração CGFP/IPEA.
 (*) Bases diferentes das clássicas

pagam todas as suas obrigações acabam prejudicados por uma carga tributária bem mais elevada, tornando a tributação no Brasil injusta. Assim, qualquer proposta de reforma tributária que busque maior respeito à capacidade dos contribuintes de pagar tributos, deve necessariamente diminuir espaços para planejamento tributário e dificultar a sonegação.

- 2) *Regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedades.* Esse é um ponto bem contemplado no ordenamento jurídico brasileiro. Há uma série de regras que se deve seguir para a criação de tributos, a maior parte definida na própria Constituição Federal. Esta determina, por exemplo, a obediência ao princípio da anterioridade de exercício (alínea b, inciso III do art. 150) para instituição ou aumento de impostos. Já as contribuições sociais obedecem ao prazo de 90 dias entre a publicação e a efetiva cobrança (§ 6º do art. 195 da Constituição). Mesmo com essa proteção para os contribuintes, existem críticas pertinentes contra a prática freqüente no país de estabelecimento de tributos no dia 30 de dezembro e cobrança em 1º de janeiro do ano seguinte. Contra isso, há propostas de fixar um número mínimo de dias entre a criação — ou aumento de alíquotas — e a efetiva cobrança, a exemplo das contribuições sociais.
- 3) *Facilidade para os contribuintes.* É

outra máxima de Smith apenas parcialmente amparada no sistema tributário nacional. Por um lado, o imposto de renda retido na fonte, por exemplo, é cobrado quando do recebimento efetivo dos rendimentos. Outro exemplo, é a possibilidade aberta, nos últimos três anos, pela Secretaria da Receita Federal da entrega de declarações de imposto pela Internet. Por outro lado, a complexidade do sistema e a elevada carga tributária tornam difícil o cumprimento de todas as obrigações tributárias.

- 4) *Baixo custo do sistema arrecadador.* A complexidade do sistema tributário nacional, com as três esferas de governo possuindo competência impositiva, a grande quantidade de espécies tributárias distintas e as numerosas alíquotas tornam o sistema caro tanto para o governo como para o contribuinte. Administrar todas as obrigações tributárias — incluindo as acessórias, como a manutenção de livros fiscais — exige a contratação de profissionais dedicados exclusivamente a tal tarefa, como contadores e advogados tributaristas. Assim, simplificar é uma meta que deve ser perseguida por qualquer proposta de reforma tributária, a fim de tornar o sistema mais barato.
- 5) *A Eficiência econômica.* Dois fatores principais vão de encontro à eficiência econômica do sistema brasileiro. O primeiro é a infinidade de

alíquotas de impostos sobre produtos industrializados (IPI) e de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), essas últimas em menor quantidade do que as primeiras, mas, ainda assim, numerosas, o que distorce o emprego eficiente de recursos ao incentivar o investimento em setores ou produtos beneficiados com alíquotas menores. Tal problema instalou-se, em grande parte, devido a pressões de grupos por tratamento tributário diferenciado, com

pouca lógica econômica a nortear as decisões. O segundo fator são as contribuições sociais de incidência cumulativa — a Cofins e o PIS-Pasep. O problema de tais contribuições é que tornam o produto brasileiro menos competitivo que o produto estrangeiro, que só as paga uma vez. Além disso e por isso, estimulam a integração vertical das empresas, causando mais distorção alocativa. Mudanças nesses dois campos são fundamentais.



6. PROPOSTAS DE REFORMA

Diante das imperfeições do sistema tributário brasileiro, várias propostas visando a sua reforma estão em discussão na sociedade brasileira no momento atual. As três que mais se destacaram serão aqui analisadas, a saber: substitutivo do Relator à Proposta de Emenda Constitucional nº 175A/95, encaminhada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional; Proposta de Emenda Constitucional nº 46/95, de autoria do deputado Luís Roberto Ponte e outros; e a Proposta de Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, cujas linhas gerais foram apresentadas na Comissão Especial que analisa a reforma na Câmara do Deputados em setembro de 1997, mas ainda não formalizada em Proposta de Emenda Constitucional (PEC).

6. 1 PEC 175-A/95

Os objetivos explícitos dessa proposta são os seguintes:

- 1) simplificar o sistema tributário nacional;
- 2) aumentar o seu grau de equidade;
- 3) dificultar a sonegação;
- 4) tornar a economia brasileira mais eficiente.

Nota-se claramente que os objetivos do sistema são amplamente coincidentes com as “máximas” tributárias de Adam Smith comentadas anteriormente. A questão é investigar se, de fato, as propostas atendem aos objetivos. As principais são:

- 1) Substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal, por um Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) federal;

- 2) Regulamentação do ICMS estadual, juntamente com o ICMS federal, por lei complementar;
- 3) Uniformização das alíquotas de ICMS estadual por produto em todo o território brasileiro, que passam a ser estabelecidas pelo Senado Federal;
- 4) Fixação das alíquotas mínimas do Imposto sobre Serviços (ISS) por lei complementar;
- 5) Extinção das isenções de IPI, exceto para a Zona Franca de Manaus, que continuarão até 2013;
- 6) Consagração da desoneração do ICMS, como vigente a partir da Lei Complementar nº 87/96, de todas as exportações, incluindo produtos primários e semi-elaborados;
- 7) Criação de um sistema de tributação sobre o valor adicionado para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), abandonando a atual incidência em cascata;
- 8) Substituição do princípio da origem na tributação do ICMS pelo princípio de destino.

6.1.1 PEC 175 e o sistema tributário ideal:

Respeito à capacidade contributiva. Embora esse seja um objetivo explícito da PEC 175/95, suas propostas não mudam substantivamente o quadro atual. Ao impor restrições à competição

tributária entre os estados e os municípios, talvez esteja também impedindo que os contribuintes com maior possibilidade de contribuir possam barganhar favorecimento tributário, algo que os contribuintes mais pobres têm dificuldade de fazer. Outra medida que pode favorecer a progressividade do sistema tributário é a redução de incentivos fiscais na medida em que diminui a possibilidade de abrigos que permitam a elisão fiscal. Como são os contribuintes com maior capacidade de pagamento que têm maior acesso a contadores e a advogados — que lhes mostram as brechas no sistema a permitir um menor pagamento efetivo de tributos —, a diminuição dos espaços pode favorecer à equidade. Embora importantes, essas medidas são tímidas em relação ao objetivo de assegurar uma maior progressividade tributária.

Regras e transparência tributária. Ao extinguir isenções, torna claro aos contribuintes quem financia as atividades estatais e como e para quem e para quem são destinados os recursos públicos. O financiamento de alguns setores mediante isenções — algo obscuro para a sociedade — em muitos casos não se sustentaria se fosse explícito pela destinação de recursos públicos via gasto público.

Eficiência econômica. Ao aperfeiçoar a tributação sobre o valor adicionado, adotar alíquota uniforme por produto, diminui-se o efeito distorcivo do

sistema tributário brasileiro. Muitas distorções, entretanto, não são tratadas pela Proposta.

Simplicidade e baixo custo do sistema tributário. Este é um ponto forte da proposta. A eliminação das múltiplas alíquotas e de possibilidades de isenção torna o sistema bem mais simples e, conseqüentemente, mais barato, tanto para o governo como para o contribuinte.

Harmonização do federalismo fiscal. Este é certamente um dos pontos críticos da proposta. De um lado, acaba definitivamente com a guerra fiscal, mas, ao acabar com a competência impositiva de estados e municípios em seus principais tributos (ICMS e ISS, respectivamente), torna a sua implementação mais difícil politicamente. A introdução gradual do princípio do destino, embora positiva, introduz um complicador político adicional para sua aprovação, visto que os estados produtores inevitavelmente perderiam receitas.

Os três primeiros itens da Proposta visam a minimizar a chamada “guerra fiscal” entre os estados, que consiste basicamente na concessão de isenção total ou parcial de ICMS. O quarto item tem o mesmo objetivo, embora destinado aos municípios, que, pelo atual sistema, utilizam o ISS como instrumento de barganha para atrair a instalação de serviços em seu território. Visam, assim, a harmonizar o sistema tributário do país, o que é coerente com a necessidade de aperfeiçoamento do federalismo

fiscal brasileiro. Ao minimizar a competição tributária, a máxima da equidade deverá ser beneficiada porque os contribuintes com maior capacidade contributiva tendem a ter maior poder de barganha que os contribuintes mais pobres.

6.2 PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

Essa proposta ainda não está formalizada em uma Proposta de Emenda Constitucional. O que há de concreto é uma apresentação do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda na Câmara dos Deputados, em setembro de 1997, e notícias amplamente veiculadas na imprensa, entre abril e junho de 1998, segundo as quais o Ministério da Fazenda enviaria uma nova proposta à Câmara, reafirmando as linhas gerais da apresentação do seu Secretário.

Os principais pontos dessa reforma são os seguintes:

- 1) Proibição de financiamento de investimentos públicos por empréstimos compulsórios;
- 2) instituição dos empréstimos apenas por lei ordinária (maioria simples) e não mais por lei complementar (maioria absoluta), tornando mais rápido e mais fácil o atendimento de demandas urgentes (calamidade pública e guerra);
- 3) transformação dos impostos de im-

- portação, exportação, de operações financeiras e sobre a propriedade territorial rural em contribuições econômicas. A diferença é que, como são tributos eminentemente regulatórios, devem ficar de fora da partilha dos impostos com os estados e municípios. Caso contrário, os graus de liberdade do governo para utilizá-los em sua finalidade primeira ficam restringidos pela provável pressão de estados e municípios em uma eventual perda de arrecadação;
- 4) perda de imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos;
 - 5) restrição à concessão de anistia e remissão de impostos, pela exigência de lei que regule exclusivamente a matéria para concedê-las;
 - 6) proibição a que os impostos sobre valor adicionado (IVA) e sobre vendas a varejo (IVV) sejam, ao contrário do IPI e ICMS, objetos de subsídio, isenção, redução da base de cálculo ou quaisquer outros benefícios fiscais;
 - 7) criação, *com competência federal*, dos seguintes impostos: i) sobre valor agregado, que substitui o imposto sobre produtos industrializados e o sobre circulação de mercadorias e serviços (na atual Constituição, de competência estadual); ii) imposto seletivo sobre alguns produtos e serviços; iii) imposto sobre movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natu-

reza financeira, compensável com o montante pago a título de imposto de renda. *Com competência estadual*: imposto sobre vendas a varejo e prestações de serviços a consumidores ou usuários finais (IVV, cumulativo com o IVA federal), de alíquota uniforme para todas as mercadorias e serviços em cada unidade federada;

- 8) fixação de apenas 2 alíquotas para o imposto sobre valor adicionado, representando significativa simplificação em relação ao atual sistema de multiplicidade de alíquotas;
- 9) não incidência do imposto sobre valor adicionado sobre nenhum bem ou serviço destinado ao exterior, ao contrário da Constituição em vigor, que prevê exclusão de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços apenas para produtos industrializados (exceto semi-elaborados) destinados ao exterior. Representa um avanço na desoneração das exportações;
- 10) progressividade do IR não mais obrigatória para se tornar apenas possível;
- 11) retirada da competência residual da União para instituir novos impostos. A exceção é um imposto extraordinário de guerra;
- 12) perda para os estados e municípios do produto da arrecadação do imposto de renda cobrado dos seus funcionários, tanto da administração direta quanto indireta;

- 13) mudança na base de transferência dos fundos de participação dos estados e municípios, formada pelo IPI e IR no atual sistema, que passa a englobar o IR, o novo IVA federal, o IMF e o imposto seletivo;
- 14) elevação das alíquotas dos fundos de participação dos municípios de 22,5% para 27%, e diminuição do fundo de participação dos estados de 21,5% para 18%;
- 15) Eliminação da contribuição sobre o lucro, restando as contribuições sobre o faturamento e sobre a folha de salários, que não podem mais financiar a saúde e assistência social, mas apenas a previdência social.

6.2.1 Proposta do Ministério da Fazenda e o sistema tributário ideal

Respeito à capacidade contributiva. Por um lado, abre espaço para a não existência de um sistema progressivo. Faz isso ao retirar a obrigatoriedade de que o imposto de renda seja progressivo, como no atual texto constitucional e ao implantar uniformidade de alíquotas para os impostos sobre adicionado e sobre vendas a varejo. De outro lado, ao eliminar isenções e simplificar o sistema, diminui a possibilidade de planejamento tributário, que, freqüentemente, favorece os de maior capacidade contributiva, que são os que podem pagar a profissionais especializados em desco-

brir espaços na legislação, praticando o famoso planejamento tributário.

Regras e transparência tributária. Vale o mesmo argumento empregado na PEC 175, só que de maneira ainda mais radical. Eliminar isenções e reduzir incentivos representa um avanço significativo em oferecer uma maior transparência à utilização dos recursos públicos e ao mostrar à sociedade quem realmente contribui para financiar o Estado.

Eficiência econômica. Novamente essa proposta vai na mesma direção da PEC 175, só que de forma mais profunda. Eliminar a multiplicidade de alíquotas do IPI (mais de trezentas) e do ICMS (mais ou menos cinco por estado, mais a alíquota interestadual) ao estabelecer alíquota uniforme para todos os produtos é um avanço considerável em termos de eficiência econômica, porque a interferência na alocação de recursos do mercado desaparece. Note-se que o aprofundamento em relação à PEC 175 se dá porque naquela proposta seria uniforme por produto e não uma mesma alíquota para todos os produtos. Um possível ponto negativo, sob o ponto de vista de eficiência, é que a proposta não deixa muito claro se as contribuições cumulativas que atualmente financiam a seguridade social serão extintas ou não. Aparentemente, a possibilidade de sua existência fica assegurada com a diferença de que financiariam apenas a previdência social. Note-se que, nesse pon-

to, a PEC 175 evoluiu mais ao transformar seu fator gerador em valor adicionado.

Harmonização do federalismo fiscal. Esse é certamente um dos pontos críticos da proposta. De um lado, acaba definitivamente com a guerra fiscal, mas, ao acabar com a competência impositiva de estados e municípios em seus principais tributos (ICMS e ISS, respectivamente), torna a sua implementação mais difícil politicamente porque, em geral, os governadores de estado exercem grande influência sobre as bancadas estaduais no Congresso Nacional.

De uma forma geral, essa proposta é bem mais ambiciosa do que a PEC 175/95. Propõe mudanças realmente radicais no sistema tributário nacional. O problema é que, como comentamos anteriormente, qualquer política pública procura atingir o melhor, mas sujeita a restrições adicionais a que um problema tradicional de maximização enfrenta. Assim, buscar harmonizar o sistema tributário nacional, minimizando a guerra fiscal, e enfatizar os objetivos de eficiência econômica do sistema esbarra em dificuldades como a resistência dos estados e dos municípios em perder competência para cobrar o ICMS e ISS, respectivamente. Além disso, há os obstáculos da sociedade à adoção de alíquotas uniformes e dos grupos beneficiados com isenções, que de tudo farão para manter o *status quo*.

Um ponto importante é que, a des-

peito de propor uma mudança profunda, assenta-se em bases tradicionais (renda, consumo e propriedade). Guarda papel apenas residual para impostos sobre movimentação financeira, ao contrário de outras propostas em discussão na sociedade brasileira como a PEC 46, que se analisará em seguida. Embora haja simplicidade e baixo custo em impostos sobre transação financeira, esses não atendem à característica desejável de um tributo que é a clareza sobre quem paga e quanto se paga.

Um ponto crítico é que, por alterar profundamente o sistema tributário nacional, envolve riscos maiores. Em um momento de consolidação de um plano de estabilização monetária, em que o aspecto fiscal é crucial, não se pode abrir mão de receitas públicas. Além disso, como amplamente conhecido, as demandas sociais por gastos públicos são imensas.

6.3 PEC 46/95

Os objetivos dessa proposta são a simplificação radical e modernização do sistema tributário nacional. Para tanto, as principais alterações são:

- 1) Criação dos impostos sobre:
 - movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira com alíquota máxima de 0,5%;
 - produção, circulação distribuição ou consumo de bebidas, veículos,

energia, tabaco, petróleo e combustíveis, inclusive derivados daquele e destes, sobre serviços de telecomunicações ou outros definidos em lei complementar, podendo ser seletivo;

- comércio exterior;
- renda, com papel residual;
- propriedade imobiliária, com possível progressividade.

- 2) Todos os impostos passam a ser instituídos pela União.
- 3) Desaparecem as contribuições sobre folha de pagamentos, lucro e faturamento. A fonte de financiamento da seguridade social passa a ser as contribuições do segurado e a receita dos concursos de prognósticos.
- 4) A carga tributária máxima fica limitada a 25% do PIB.

Essa é, certamente, a proposta de reforma mais drástica, principalmente nos seguintes pontos: i) atribui papel apenas residual ao imposto de renda que, apesar de ser tema de discussão internacional (ver, por exemplo, Auerbach, 1997 sobre esse debate nos Estados Unidos), não foi adotado, pelo que cons-

ta, em nenhum dos principais países do mundo; ii) concentra a tributação sobre o consumo em meia dúzia de produtos, teoricamente de baixa elasticidade de demanda. Nesse sentido, parece inspirar-se no famoso imposto de Ramsey (ver Atkinson & Stiglitz, 1980); iii) institucionaliza o imposto sobre movimentação financeira, que não encontra correspondência em outros países e é fortemente criticado por sua incidência cumulativa (o que talvez não seja grave porque se limita a alíquota a 0,5%) e pode estimular a desintermediação bancária (o que também é pouco provável porque a alíquota é baixa); iv) limita a carga tributária a um patamar máximo, o que pode representar uma rigidez exagerada ao governo; v) dificilmente arrecadaria o que promete (25% do PIB) como é no caso do imposto sobre movimentação financeira estimado em 5% do PIB, mas com arrecadação da CPMF, que é semelhante, de apenas 1% do PIB para uma alíquota apenas um pouco menos da metade da presente na proposta (0,2%).



CONCLUSÃO

Este texto discutiu alguns aspectos da tributação e analisou diversas propostas de reforma tributária para o Brasil. Assumiu uma perspectiva teórica de que o sistema tributário pos-

sível é diferente de um sistema tributário ideal em razão das restrições políticas, econômicas e de informação a que o governo se submete ao implementar qualquer política. Por exemplo, a primeira e mais séria restrição é que a carga tributária global não pode di-

minuir em razão das dificuldades fiscais do país.

A proposta inicial do governo, PEC 175, era muito tímida em relação à proposta posteriormente apresentada pelo Ministério da Fazenda, em 1997. Essa, entretanto, acabou recuando em muitos pontos depois do início da discussão na sociedade, passando a adotar várias das soluções já existentes na proposta anterior do governo, como o imposto sobre valor adicionado partilhado entre União e estados. A PEC 46 é muito ousada e, talvez, a mais efetiva do ponto de vista de aumentar a eficiência econômica do

sistema tributário brasileiro, mas de poucas chances políticas de aprovação. Esse é outro exemplo que serve para ilustrar que a perspectiva teórica assumida no trabalho de que a reforma tributária é um problema de *second-best* é a mais correta para compreender o processo.

Apesar das restrições para uma reforma tributária que atenda perfeitamente às características ideais, segundo as regras de boa tributação, tornou-se consensual a necessidade de alterar o atual sistema tributário brasileiro. Embora não se atinja o melhor, é possível avançar em vários pontos.



BIBLIOGRAFIA

ATKINSON A. B. & STIGLITZ, J. E. *Lectures on public economics*, McGraw-Hill Book, 1980.

AUERBACH, A. J., & SLEMROD, J. "The economic effects of the tax reform act of 1986", *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXV, jun. 1997.

AUERBACH, A. J. "Excess burden and optimal taxation", in *Handbook of Public Economics*, North Holland, 1985.

Brasil. Constituição Federal de 1988.

BROWN, C. & SANDFORD, C. "Tax reform and incentives: A case study from the United Kingdom", in SANDFORD, C.

(org.), *Key issues in tax reform, Fiscal publications*, 1993.

Câmara dos Deputados. Comissão Especial. Proposta de Emenda à Constituição nº 175-A, de 1995.

———. Proposta de Emenda à Constituição nº 46, de 1995.

CHAMLEY, C. "Taxation of capital", in *New Palgrave Dictionary of Economics*.

CNOSSEN, S. "Issues in adopting and designing a value added tax", in SANDFORD, C. (org.), *Key issues in tax reform, Fiscal publications*, 1993.

HAUSMAN, J. A., "Taxes and labor supply", in *Handbook of Public Economics*, North Holland, 1985.

HUBBARD, G. "How different are income and consumption taxes?", *American Economic Review*, Vol. 87, n.2, mai 1997.

LONGO, C. A. "A tributação da renda no sistema federativo", in MATOS FILHO, Oswaldo (org.), *Reforma fiscal — coletânea de estudos técnicos*, 1993.

Ministério da Fazenda. "Reforma tributária ou reforma fiscal? Apresentação na Comissão Especial da Câmara dos Deputados que analisa a reforma tributária pelo Secretário Executivo do Ministério da Fazenda".

REZENDE, F. "A moderna tributação do consumo", texto para discussão do IPEA, Brasília, jun. 1993.

———. "Propostas de reforma tributária do Sistema Tributário Nacional", texto para discussão do IPEA, Brasília, mai 1996.

RODRIGUES, J. "Carga tributária sobre os salários", Texto para discussão da Secretaria da Receita Federal, Brasília, 1998.

SANDFORD, C. *Key issues in tax reform*, Fiscal publications, 1993.

SIMONSEN, M. H. *Reforma Tributária*. EPGE — Ensaios Econômicos, mar 1992.

SMITH, A. *A riqueza das nações*, São Paulo, Ediouro, 1986

STIGLITZ, J. *Economics of public sector*, 1988.

VARSAÑO, R. "A evolução do sistema tributário brasileiro", *Pesquisa e Planejamento Econômico*, Vol. 27, n. 1, abr 1997.

VARSAÑO, R. *et alii*. "Uma análise da carga tributária do Brasil", texto para discussão do IPEA, n. 583, Brasília, ago 1998.

