

UMA PROPOSTA DE REFORMA FISCAL

*Pedro Jorge Ramos Vianna**

Resumo: As inúmeras modificações ocorridas no Código Tributário Brasileiro, ao longo dos últimos vinte anos, não conseguiram dar a este sistema nem ao sistema fiscal uma coerência lógica e o necessário princípio de justiça social. Analisa as repercussões da reforma fiscal de 1965, as diversas emendas constitucionais promulgadas pelo Congresso sobre o assunto, as propostas do Grupo de Trabalho Interministerial constituído para apresentar sugestões para uma nova reforma fiscal, bem como a mais recente Emenda Constitucional, a de n.º 27, que procura estabelecer o espírito municipalista na Constituição Brasileira. Apresenta sua posição sobre os princípios fundamentais da teoria das Finanças Públicas e uma série de propostas para melhorar o sistema fiscal brasileiro, sem a preocupação do imediatismo de quem ganha ou quem perde, mas objetivando, sobretudo, torná-lo mais equânime, racional e sem as graves distorções que hoje estão nele embutidas.

1 – INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, que se fala, neste País, de uma nova reforma fiscal. Isto porque aquele instrumento jurídico modificou substancialmente o sistema fiscal vigente à época, delegando à União a competência da grande maioria dos impostos a serem cobrados.

A Reforma de 1965 veio, portanto, em sentido completamente contrário ao espírito da Constituição de 1946 que, em termos tributários, era essencialmente municipalista.

* Técnico em Desenvolvimento, do BNB, e Prof.-Adjunto do Departamento de Teoria Econômica da Universidade Federal do Ceará.

Após decorridos vinte anos pode-se, agora, ter uma visão clara do objetivo da Emenda Constitucional n.º 18: fortalecer a União para viabilizar o modelo de desenvolvimento econômico que os novos governantes haviam desenhado para o Brasil. O objetivo desse modelo era transformar o País, em poucos anos, em uma potência mundial. Para isso adotaram-se duas estratégias básicas: o fortalecimento do poder central, objetivando que o direcionamento dos investimentos fosse efetivo, e a captação de recursos externos a fim de possibilitar a execução dos investimentos idealizados.

O modelo assim concebido resultou, nos primeiros anos de sua execução, em feitos memoráveis para a economia brasileira, como transformar o PIB nacional no nono do mundo e permitir alcançar taxas de crescimento, para o produto, acima de 13%.

Entretanto, tal modelo, passados os anos do “milagre”, transformou a economia brasileira em uma parafernália incontrolável, onde os problemas se avolumam e as soluções estão cada vez mais distantes.

Com esses problemas avulta-se a dívida pública interna, com um serviço estimado para 1986 em torno de Cr\$ 112 trilhões. Este fato provoca, então, um brutal déficit público que o atual Governo tenta de todas as maneiras diminuir.

É, portanto, sob este prisma, que se tem pensado na Reforma Fiscal. De um lado, o Governo da União objetivando aumentar os impostos e diminuir os gastos; do outro, os Estados e Municípios tentando recompor suas finanças através de maior liberdade para tributar.

A União aceita uma reforma fiscal desde que as mudanças não atinjam somente o poder arrecadatário, mas que se faça uma redistribuição de responsabilidades quanto à oferta dos bens públicos. Os Estados e Municípios exigem o aumento de suas rendas, pretendendo tirar da União o controle maior da arrecadação tributária brasileira.

Os argumentos de lado a lado se sucedem e algumas modificações já foram introduzidas no Código Tributário Nacional: a Emenda Passos Porto, a Emenda João Calmon, a Reforma Sandoval—Irajá e o recente “pacote fiscal” de dezembro. É possível que, ainda em 1986, tenhamos uma reforma mais profunda no sistema tributário nacional, já que nem as Emendas Passos Porto, e João Calmon nem a Reforma Sandoval—Irajá e, muito menos, o “pacote fiscal” vieram resolver os graves problemas (principalmente de justiça social) que hoje fazem parte do cotidiano fiscal brasileiro.

Neste artigo pretendemos analisar da maneira mais didática possível o porquê da necessidade de uma reforma fiscal. Para tanto, discutiremos as justificativas para a existência do setor público e o papel desse setor em uma sociedade moderna. Discutiremos, também, a Reforma Fiscal de 1965, pois, se há necessidade de nova reforma é porque aquela não atendeu às reais necessidades da sociedade brasileira, descaracterizando o cunho federativo do Governo e introduzindo uma série de distorções em nosso sistema fiscal.

Como toda a argumentação dos técnicos do Governo em termos de reforma fiscal gira em torno da carga tributária, enquanto que a sociedade, principalmente a classe empresarial, argumenta em termos de tamanho do setor público, faremos alguns comentários sobre esses pontos.

Para uma melhor visualização dos rumos que o projeto de reforma fiscal pode tomar, debateremos algumas propostas já apresentadas ao Congresso e ao Governo, bem como traremos sugestões sobre uma reforma fiscal.

Os assuntos aqui tratados não acrescentam novo enfoque, em termos teóricos, mas a visão do que deve ser um sistema fiscal ótimo, apesar de controverso, poderá trazer alguma ajuda na busca de um sistema fiscal socialmente justo.

2. SUMÁRIO SOBRE O PAPEL DO SETOR PÚBLICO

Toda vez que um cidadão tem de retirar do seu bolso parte de sua renda para financiar, mais das vezes, a máquina burocrática do Estado, deve perguntar-se: por que eu devo fazer isso? Por que existe Governo? Por que a sociedade criou este "ser" que, às vezes, se torna supremo, arvorando-se o direito de determinar a renda disponível dos cidadãos?

Essas e muitas outras perguntas devem aflorar na mente dos contribuintes. Neste item tentaremos mostrar o porquê da existência do Governo e por que os cidadãos devem contribuir para financiar esta Instituição.

Podemos justificar a existência do Governo ou setor público, enquanto governo, por várias razões, dentre as justificativas que dizem respeito ao sistema econômico, citaremos as seguintes:

- a) os arranjos contratuais necessários para a plena operação do mercado não poderiam existir sem a proteção e o endosso de uma estrutura legal oferecida pelo Governo;

- b) o argumento de que o mecanismo de mercado leva a uma alocação eficiente dos recursos está baseado na condição de livre mercado para fatores e produtos, o que significa que não deve haver obstáculos à livre entrada e saída de agentes no mercado, bem como que produtores e consumidores possuam um perfeito conhecimento desse mercado. A regulamentação governamental é necessária para garantir estas condições;
- c) mesmo se todas as barreiras fossem removidas, as características de produção e consumo de determinados bens e serviços seriam tais que eles não poderiam ser oferecidos através do mercado;
- d) existem diferenças acentuadas entre os custos sociais e privados. Vale dizer que a taxa de desconto usada em valorar o consumo futuro relativo ao consumo presente, sob o ponto de vista social, difere daquela utilizada sob o ponto de vista privado;
- e) o sistema de mercado, especialmente nas economias desenvolvidas, não necessariamente determina pleno emprego e estabilidade de preços. A Política Econômica é necessária para garantir esses objetivos;
e
- f) valores sociais podem requerer ajustes na distribuição da renda e riquezas, que resultam do sistema de mercado e da transmissão de propriedade via herança.

É óbvio que as razões supracitadas se referem a uma nação capitalista, onde o cidadão deveria ser o objetivo último do Estado. Infelizmente isto não ocorre no presente — e talvez nunca tenha ocorrido — mas a sua não-existência não anula a sua validade.

Dada a legitimidade do Governo pelo cidadão, o que se deve esperar dele? Além do aparato institucional que garanta a igualdade entre todos os cidadãos, função maior do Estado, devemos esperar que o Governo venha ao encontro dos anseios de seus governados através do exercício das seguintes funções:

- a) função alocativa;
- b) função redistributiva;
- c) função estabilizadora.

A função alocativa se caracteriza basicamente pela oferta dos chamados Bens Públicos. Esses bens têm a propriedade intrínseca de não poderem ser ofertados pelo setor privado: ou porque sua oferta por este setor levaria a uma situação socialmente injusta ou porque a privatização do bem daria ao seu proprietário um poder ilimitado sobre os cidadãos.

Tomemos o exemplo de uma ponte. É claro que em princípio ela poderia ser privatizada: seu proprietário teria como retorno o pedágio cobrado de todos que a utilizassem. Entretanto esta seria uma situação socialmente injusta, primeiro pelo privilégio dado a alguns de construir a ponte, segundo porque isto, necessariamente, levaria a um monopólio e monopólio é sinônimo de concentração de poder e riqueza, fato que não é compatível com justiça social.

Se formos ao extremo, podemos pensar que a segurança nacional poderia ser privatizada. Não estaria a sociedade colocando nas mãos de uma pessoa ou grupo, um poder quase ilimitado?

Assim, existem alguns bens que devem, por suas características, ser ofertados pelo Governo, para benefício de todos os cidadãos, indistintamente. Estes são os chamados bens públicos.

Mas existem outros bens que, também por suas características, podem ser ofertados pelo setor privado — e o são — tais como saúde, educação e lazer. A estes, os economistas alcunham de “bens quase-públicos”.

Dentro desse contexto podemos vislumbrar a distinção existente entre o capitalismo e o socialismo. No primeiro sistema, a função alocativa do Governo se resume à oferta dos bens públicos. À medida que esta função se alastra, e o setor público passa a ofertar não só os bens públicos, os “bens quase-públicos”, e até bens tipicamente ofertados pelo setor privado, o governo vai-se socializando. Quando todos os bens de produção são propriedade do Estado, temos o socialismo.

É interessante observar que, mesmo nas sociedades onde o sistema capitalista está mais evoluído, o papel do setor público vem ganhando cada vez mais importância para o desenvolvimento da economia desses países. É a chamada Lei de Wagner. Este assunto, no entanto, só será abordado quando analisarmos o caso específico do Brasil.

A segunda função que deve ser exercida pelo Governo é a Função Redistributiva. Esta função se justifica porque o sistema de mercado é, por essência, concentrador. Cabe, portanto, ao Governo promover uma melhor distribuição de renda, seja espacial, seja pessoal.

A ação do Governo em sua ação redistributiva se dá de duas maneiras distintas: uma através da oferta de bens públicos. Neste caso, os bens ofertados seriam destinados às classes de menor renda. Exemplos típicos desse papel do setor público são a oferta de merenda escolar nas escolas públicas, educação gratuita, assistência médico-dentária, assistência às nutriendas, transporte coletivo subsidiado etc. A outra maneira seria através de transferências, tais como: fundo de assistência a Estados e Municípios, fundos para apoio às zonas atingidas por calamidades, auxílio-desemprego etc.

Assim, em sua função alocativa já pode estar inserida a ação redistributivista.

Finalmente, como papel do Governo, temos a Função Estabilizadora. Aqui a ação do Governo deve ser muito mais normativa que executiva. Isto porque ela se expressa no estabelecimento de políticas que visam a manter ou atingir os objetivos de pleno emprego, estabilidade de preços, balanço nas contas externas e uma razoável taxa de crescimento econômico.

Evidencia-se, então, que o setor público para exercer plenamente suas funções deverá, também, ser um ente econômico, atuando como consumidor, investidor, produtor e empregador. Dependendo da sociedade onde se insere o Governo, sua ação como ente econômico pode ser mais ou menos pronunciada, devendo a sociedade estabelecer os limites dessa ação. Se o governo emanar do povo e para ele for dirigido, naturalmente ele atenderá aos reclamos da sociedade.

No Brasil, entretanto, esta premissa não é verdadeira, razão por que devemos repensar o papel que o Governo está a exercer em confronto com o que é desejado pela sociedade. E é isto que uma reforma fiscal deve ter como escopo básico.

Vale salientar, por fim, que, para exercer o papel que a sociedade lhe conferir, o Governo há de necessitar de recursos, os quais a sociedade deverá prover. Originam-se daí os tributos. Assim, eles não devem ser ditados unilateralmente pelas autoridades governamentais, mas refletirem as necessidades de recursos do setor público para o provimento dos bens que a sociedade

reclama. Toda criação de tributo deve, para ser legítima, obter o referendo do Congresso Nacional.

Logo, receita e despesa, no setor público, devem refletir os anseios da sociedade e é por isso que não se pode pensar em uma reforma tributária, mas sim numa reforma fiscal.

Este ponto se torna mais importante em uma República Federativa como o Brasil, pois tanto a competência para tributar como a responsabilidade da oferta de bens públicos devem ser coerentemente definidas entre as diversas esferas de governo.

Dessa forma, qualquer proposta de reforma fiscal deve levar em consideração todos os aspectos abordados anteriormente e alguns que serão adiante analisados.

3. A REFORMA FISCAL DE 1965

Conforme explicitado na Introdução, o propósito do Governo Federal ao promulgar a Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.65, era fortalecer financeiramente o Orçamento Fiscal da União. Isto ensejou uma centralização de recursos e permitiu o direcionamento dos gastos conforme o modelo econômico que se delineou para o País.

Tendo em vista que o Brasil é uma República Federativa não poderiam os técnicos do governo argumentar nesse sentido, mesmo considerando o estado de força instalado no País após março de 1964. Assim, os argumentos básicos da Comissão de Reforma Tributária,(4) que redigiu a Emenda Constitucional de 1965, concentraram-se em críticas ao sistema vigente desde a Constituição de 1946, modificada um pouco pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961.

Essas críticas podem ser sumariadas como se seguem:

- a) o problema tributário no Brasil era tratado como uma questão jurídica e não como um problema econômico;
- b) havia uma proliferação excessiva de tributos;
- c) existia sobreposição de impostos;

- d) o sistema ensejava a existência de uma verdadeira guerra tributária entre os Estados;
- e) havia impostos “federais por natureza” que não eram da competência da União;
- f) o método de redistribuição de recursos aos Estados e Municípios era falho; e,
- g) o sistema tributário brasileiro deixava a desejar sob o aspecto de racionalidade.

A fim de sanar estas falhas, adotou a Comissão duas premissas básicas, quais sejam: consolidar os impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidos por via de referência às suas bases econômicas, e conceber o sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional. Tais objetivos, no entender da Comissão, seriam atingidos com a divisão dos tributos em 4 (quatro) grandes classes (impostos sobre comércio exterior, impostos sobre patrimônio e renda, impostos sobre produção e circulação de bens e impostos especiais) e com a retirada da competência de Estados e Municípios em tributar alguns impostos específicos.

Abstendo-se de discutir os meandros jurídicos inerentes ao problema, vale ressaltar os aspectos estritamente econômicos abordados pela Comissão. Assim, será interessante verificar se, quanto a este aspecto, a reforma fiscal de 1965 veio corrigir as falhas apontadas.

A Comissão inicia suas críticas ao sistema então vigente abordando o problema da proliferação de tributos. De fato, o sistema tributário brasileiro englobava 20 (vinte) diferentes tipos de tributos, afora um número apreciável de taxas. A Emenda Constitucional n.º 18 veio reduzir esse número para 13 (treze) diferentes tipos de impostos. Isto foi conseguido ou através da extinção de alguns tributos (Imposto sobre Negócios de sua Economia, Impostos Especiais, Impostos sobre Atos Regulados por Lei Federal e Imposto de Licença) ou pela junção de alguns outros (Impostos sobre Transmissão “Causa-Mortis” com o Imposto sobre Transmissão “Inter-Vivos”, Imposto de Indústrias e Profissões com o Imposto sobre Diversões Públicas). Os outros impostos apenas mudaram de nome.

A segunda crítica dizia respeito à sobreposição de impostos. Aqui vale chamar a atenção para os seguintes aspectos: A sobreposição de um mesmo

imposto, nas diversas etapas de comercialização, constitui o chamado imposto em cascata, o que difere da sobreposição de diferentes impostos em uma mesma etapa de comercialização. Neste último caso, diferentes impostos incidem, ao mesmo tempo, sobre um determinado fato gerador. A primeira situação é a que levou à modificação do Imposto de Vendas e Consignações (IVC) em Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). O segundo aspecto também foi corrigido pela nova sistemática porque o ICM incide sobre o preço do produto industrializado antes da inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Como veremos adiante a Emenda Passos Porto modificou esta sistemática para o ICM sobre cigarros.

Quanto à modificação do IVC para o ICM, dois argumentos básicos nortearam a Comissão de Reforma Tributária, quando da justificativa para referida mudança: o primeiro era político e o segundo, econômico.

O argumento político baseava-se no fato de que, de acordo com a Comissão, o IVC funcionava como “uma verdadeira guerra tributária entre Estados produtores e Estados consumidores” (4: 31). A Comissão, na realidade, se opunha aos diferenciais de alíquotas existentes entre Estados, decorrentes da liberdade de taxação. De acordo com REZENDE & SILVA (14: 116) havia um diferencial de alíquotas básicas, entre Estados, na ordem de 6%, analisado o período 1959-1966, ano a ano. Três pontos merecem destaque nessa discussão:

- a) as alíquotas em cada Estado não oscilaram demasiadamente durante esse período, tendo em vista que, na média, houve uma variação de apenas 1,92%;
- b) a reforma apenas reduziu o diferencial de alíquotas entre Estados, inicialmente de 6 para 3 por cento, mas aumentou a variação, ao longo dos anos, de 1,92% (no regime do IVC) para até 3% (no regime do ICM);
- c) finalmente o último ponto — e o mais importante — é que as decisões de política fiscal em um Estado particular não influíam na sistemática fiscal de qualquer outro Estado nem poderiam afetar a arrecadação desses Estados. Com a adoção do ICM passou-se da “guerra tributária”, isto é, uma situação onde havia uma constante modificação de alíquotas estaduais, para uma “guerra de arrecadação”, situação onde os Estados consumidores lutam para aumentar suas arrecadações, bastante deterioradas pelo sistema de crédito implantado pelo ICM. Voltaremos a este ponto logo mais.

O argumento econômico dizia respeito ao fato de o IVC ser um imposto em cascata, determinando, por isso, uma tendência à integração vertical das empresas.

Está fora de qualquer dúvida que o imposto sobre valor adicionado (IVA) é superior, em termos de técnica tributária, ao imposto em cascata. De princípio não existe lógica alguma na incidência de imposto sobre imposto. Este deve ser cobrado para propiciar meios ao Estado de oferecer condições para a própria existência do fato gerador (infra-estrutura, segurança etc.) ou para compensar a sociedade pelo custo social da existência do fato gerador.

Entretanto, é interessante observar que a mudança do IVC para o ICM parece não ter sido um incentivo forte à não-concentração vertical, pois os exemplos hoje existentes na economia brasileira (envolvendo até o setor financeiro) estão bem à vista para serem notados.

É interessante observar, ainda sob este aspecto, que apenas os países da Comunidade Econômica Européia — CEE, o Uruguai, o Equador e a Argentina adotam, afora o Brasil, o imposto sobre o valor adicionado, sendo que dentre os países da CEE, a Itália muito relutou em adotar aludido tributo. Vale, ainda, ressaltar que mesmo na CEE o imposto sobre valor adicionado não foi de todo implementado sendo que as alíquotas sobre mercadorias importadas e exportadas (Border Tax Adjustments) têm sofrido constantes ajustamentos. Parece-nos que a adoção do IVA por vários países europeus foi mais por conveniência (tendo em vista suas participações no Mercado Comum Europeu) do que pelas alegadas “vantagens” desse imposto. Isto é, parece-nos que a adoção do IVA na CEE foi mais uma tentativa de integração econômica no sentido de se estabelecerem melhores bases econômicas para os preços relativos dos países membros. Assim, a utilização de políticas específicas para resolver problemas específicos não pode ser tomada como justificativa para a sua adoção.

Quanto ao aspecto da “guerra tributária” entre os Estados, aventado pela Comissão, a Reforma de 65 talvez tenha apenas mudado-lhe os contêdores. Agora temos uma “guerra” dos Estados e Municípios com a União. Como se pode ver no Quadro 1, a grande maioria dos impostos que antes eram da competência dos Estados e Municípios passou para a esfera da União.

Este fato foi de fundamental importância para a quase extinção do federalismo brasileiro. O fortalecimento da União se deu às expensas dos erários estaduais e municipais. Tal aspecto determinou a dependência financeira dessas unidades administrativas.

QUADRO 1
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
IMPOSTOS

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional N.º 5/61	Emenda Constitucional N.º 18/65 (Vigência a partir de jan/67)
<p>1. FEDERAIS</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto de Consumo</p> <p>1.3. Impostos Únicos (IULCLG, IUEE, IUM)</p> <p>1.4. Imposto de Renda</p> <p>1.5. Imposto s/Transf. Fundos p/Exterior</p> <p>1.6. Imposto s/Negócio s/Economia</p> <p>1.7. Impostos Extraordinários</p> <p>1.8. Impostos Especiais</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>2. ESTADUAIS</p> <p>2.1. IVC</p> <p>2.2. Imposto s/Transmissão "Causa-mortis"</p> <p>2.3. Imposto s/Exportação</p> <p>2.4. Imposto s/Atos Regulados por Lei Federal</p> <p>2.5. Impostos Especiais</p> <p>3. MUNICIPAIS</p> <p>3.1. Imposto Territorial Rural</p> <p>3.2. Imposto de Transmissão "Inter-vivos"</p> <p>3.3. IPTU</p> <p>3.4. Imposto de Indústrias e Profissões</p> <p>3.5. Imposto de Licença</p> <p>3.6. Imposto s/Diversões Públicas</p> <p>3.7. Imposto s/Atos de s/Economia</p>	<p>1. FEDERAIS</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. IPI</p> <p>1.3. Impostos Únicos</p> <p>1.4. Imposto de Renda</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>1.5. Impostos Extraordinários</p> <p>—</p> <p>1.6. Imposto sobre Exportação</p> <p>1.7. Imposto s/Transporte e Comunicações</p> <p>1.8. IOF</p> <p>1.9. Imposto Territorial Rural</p> <p>2. ESTADUAIS</p> <p>2.1. ICM</p> <p>2.2. ITBI – "Inter-vivos" e "Causa-mortis"</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>3. MUNICIPAIS</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>3.1. IPTU</p> <p>3.2. ISS</p> <p>—</p> <p>—</p> <p>—</p>

Prejudicando ainda mais os Estados e Municípios, a União estabeleceu políticas que ou diminuía suas receitas ou atrelavam os recursos transferidos aos Estados e Municípios a determinados programas. Um exemplo da primeira política e que tem causado sérias divergências entre a União e os Estados é a isenção de ICM para os bens industriais exportados.

Assim, ficaram os Estados e Municípios na dependência quase total de recursos federais. Desta forma eles perderam a capacidade de prover os bens de que as comunidades locais estavam a necessitar.

Talvez este tenha sido o maior malefício que a Reforma de 65 trouxe para a sociedade brasileira.

Mas a mudança do IVC para o ICM, como foi realizada, ensejando o crédito fiscal entre os Estados, determinou uma “transferência” de recursos dos Estados deficitários para os superavitários em suas transações comerciais. Este é outro aspecto que tem sido objeto de acaloradas discussões, seja no campo acadêmico ou político, sendo um dos pontos focais em qualquer proposta de reforma tributária. Voltaremos oportunamente a este assunto.

No que se refere à justificativa para a concentração de competência tributária, no âmbito da União ou ao “espírito centralizador” da Reforma, a Comissão argumenta que “. . . os impostos atribuídos à União são em maior número, mas ao crítico informado e equitativo não escaparão dois aspectos compensatórios desse aparente desajustamento” (4: 31). No seu entender um dos aspectos compensatórios foi atribuir à União os impostos a ela destinados pela Constituição ou aqueles que “por suas características jurídicas ou pelos seus efeitos econômicos, são **federais por natureza**” (4: 31).

Ora, os impostos destinados ao Governo Federal pela Constituição já eram de competência da União e não existe “imposto federal por natureza”. Qualquer imposto pode ser de competência de qualquer unidade administrativa quando se tem um Estado Federativo!

Quanto ao aspecto da redistribuição de recursos entre as unidades federadas, a Comissão lança um libelo contra o empirismo da fixação das percentagens a redistribuir e no critério anti-econômico da sua redistribuição que “pode até constituir-se como no caso do art. 20, em fator desestimulante do desenvolvimento das próprias entidades beneficiadas” (4: 32).

Com referência a este ponto, a argumentação é de que as autoridades federais e estaduais não repassavam os recursos destinados aos Estados e Municípios, conforme o caso, nas porcentagens determinadas por lei ou, se o faziam, era com considerável atraso, o que praticamente anulava os benefícios dessa redistribuição, em face da espiral inflacionária que dominava o País.

A característica do art. 20 (explicitamente citado pela Comissão) era a exigência de entregas imediatas das parcelas correspondentes às porcentagens da tributação que, por lei, pertenceriam aos Estados e Municípios. Embora a Comissão não se alongasse por demais nas justificativas de sua própria metodologia acerca da redistribuição dos impostos federais, é interessante reproduzir a argumentação do Ministro da Fazenda, à época, Octávio Gouveia de Bulhões, em sua Exposição de Motivos à Reforma Tributária (4: 136) quanto ao tópico ora enfocado:

“Desde que os Estados e Municípios participem direta e automaticamente da receita do imposto de renda das pessoas físicas, que é o imposto que deve ser desenvolvido, eles se esforçarão por cooperar na intensificação de sua receita.”

Assim, o aspecto compensatório das perdas de receitas estaduais não era visto pelas autoridades monetárias da época pelas suas características alocativas ou redistributivas mas como uma forma de pagar os esforços do próprio Estado na tarefa de arrecadar.

Não podemos negar que a Reforma trouxe uma metodologia mais lógica para a redistribuição dos recursos entre as unidades administrativas da Federação, mas este é um aspecto menor, puramente operacional.

Porém, se houve um ganho de racionalidade na distribuição de recursos da União para os Estados e Municípios, ocorreu uma perda de recursos, porquanto os percentuais alocados para essa distribuição foram sensivelmente reduzidos (Veja-se Quadro 2) e verificou-se uma diminuição substancial de autonomia para estas unidades subordinadas, quando a União estabeleceu a vinculação (hoje quase inexistente) do recurso ao programa instituído por ela.

Finalmente, a Comissão critica o sistema vigente à época em sua racionalidade. Este também é um ponto controverso. Porque se a Reforma trouxe algumas melhorias para o sistema fiscal brasileiro, acarretou, também, uma série de desvantagens:

QUADRO 2
QUEBRA DO FEDERALISMO
FONTES DE RECEITAS MUNICIPAIS

Vigentes em 1966	Vigentes Após a Reforma Tributária
1. IMPOSTOS 1.1. Predial e Territorial Urbano 1.2. Transmissão de Propriedades Imobiliárias "Inter-vivos" 1.3. Licença 1.4. Indústria e Profissões 1.5. Diversões Públicas 1.6. Selo	1. IMPOSTOS 1.1. Territorial Urbano 1.2. Predial Urbano 1.3. Sobre Serviços de Qualquer Natureza
2. TAXAS	2. TAXAS
3. TRANSFERÊNCIAS FEDERAIS 3.1. 15% Imposto de Renda 3.2. 10% Imposto Consumo 3.3. 10% Imp. Único Energia Elétrica 3.4. 6,1% IUCL 3.5. 100% Imp. Territorial Rural 3.6. 20% Imp. Único s/Minerais 3.7. 28% Imp. Único s/Carvão Mineral	3. TRANSFERÊNCIAS FEDERAIS 3.1. F.P.M. (5% IR + 5% IPI) 3.2. 100% IR na Fonte sobre a Renda das Obrigações da Dívida Pública e sobre os Proventos dos Ser- vidores do Município e dos de suas Autarquias. 3.3. 10% IUEE 3.4. 8% IUCL (F.R.N.) 3.5. 80% Imp. Territorial Rural 3.6. 20% IUM
4. TRANSFERÊNCIAS ESTADUAIS 4.1. 30% Excesso de Arrecadação 4.2. 40% Novos Impostos Estaduais	4. TRANSFERÊNCIAS ESTADUAIS 4.1. 20% ICM

- a) praticamente aboliu o sistema federativo;
- b) aumentou a centralização político-econômica; e,
- c) introduziu a transferência indireta de recursos entre os Estados e complicou o relacionamento fiscal entre essas Unidades, que se viram forçadas a firmar um sem número de convênios entre elas para facilitar o intercâmbio comercial.

Não podemos negar, ainda, que o sistema tributário brasileiro é acen-
tuadamente regressivo e que o sistema fiscal, como veremos oportunamente,
não obedece a nenhum dos princípios hoje aceitos pela teoria das finanças
públicas.

Dessa forma é imprescindível uma mudança de normas no sistema fiscal
brasileiro. Mas essa mudança há de ser profunda. Não é demais repetir que
paliativos como as emendas Passos Porto, João Calmon e Ayrton Sandoval,
Irajá Rodrigues, bem como a Lei n.º 7.450, de 23.12.85, não resolvem os
grandes problemas que hoje proliferam em nosso sistema fiscal.

4. ALGUMAS FALÁCIAS SOBRE O SISTEMA FISCAL BRASILEIRO

A comunidade acadêmica, a classe política e os tecnocratas têm centra-
do suas discussões acerca de uma possível reforma fiscal, nos seguintes aspec-
tos: o tamanho da carga tributária brasileira e o gigantismo do setor público
no Brasil. Este último argumento é reforçado com a adesão da classe empre-
sarial.

No que diz respeito à carga tributária, há muitas controvérsias: de um
lado, os técnicos do Governo dizendo-a diminuta; do outro, alguns economis-
tas a argumentar justamente o contrário.

Quanto ao tamanho do setor público, principal alvo dos empresários,
toda a tônica da discussão é centrada no setor produtivo estatal. Esta idéia
de que o setor produtivo estatal alcançou proporções alarmantes se deve,
em parte, à própria SEST que, no primeiro "orçamento das estatais", englo-
bou, em um só conceito, empresas produtivas, empresas típicas de governo,
fundações, autarquias etc.

Daí se dizer que o orçamento das estatais é seis vezes superior ao Orçamento da União. Entretanto, esta comparação é falaciosa porque não faz sentido falar-se em orçamento para empresas produtivas. Aí o importante é a sua programação financeira que nada tem a ver com o orçamento da União.

No momento em que se discute tal “gigantismo”, que na verdade não existe, deixa-se de discutir o papel do Governo enquanto regulador da vida sócio-econômica da Nação, sobre o poder de determinados burocratas, de modificar, através de normas, o suporte legal de leis específicas etc.

Na tentativa de se elucidarem, pelo menos em parte, alguns pontos nebulosos sobre esses assuntos é que analisaremos a carga tributária e o tamanho do setor público brasileiro nos tópicos que se seguem.

4.1. A Carga Tributária

Um dos principais argumentos utilizados pelos arautos econômicos da Nova República, como justificativa para o aumento da tributação, objetivando o financiamento do déficit público, é que a carga tributária, principalmente a líquida, no Brasil, é reduzida e vem diminuindo.

Este argumento, que tem sido aceito ou passado despercebido entre os estudiosos da economia brasileira, parece estar servindo ao Governo como tantos outros aforismos que pulularam na literatura especializada, em um passado não muito longínquo: “dívida não se paga, se administra”, “precisamos de poupança externa para financiar o hiato de recursos reais” ou “o perfil da dívida brasileira é excelente”. Isto é, a sociedade, por ignorância ou conivência, os aceita e o Governo vai fazendo o que bem quer.

Assim, parece de bom alvitre uma discussão mais detalhada sobre este argumento do Governo da União, a fim de que se esteja cômico do acerto ou não da medida governamental.

Dessa forma, será interessante compreender, no que se relaciona à carga tributária, o conceito, ou conceitos sobre esta variável. Avaliar o nível da incidência de impostos, principalmente quando das comparações internacionais. E, finalmente, examinar a equidade fiscal nela embutida.

4.1.1. Conceitos

Carga tributária é definida como a relação entre a soma dos tributos arrecadados e o produto interno bruto (PIB). Como este conceito visa a estabelecer o esforço tributário a que está submetida a população de um país, o PIB deve ser entendido como aquele medido a custos de fatores, pois é esta medida que reflete o pagamento feito aos fatores de produção.

A aferição da carga tributária deveria computar, apenas, os tributos diretos e indiretos, que incidem sobre a sociedade. No caso do Brasil, a Fundação Getúlio Vargas, além de todos os impostos, inclui, no cálculo da carga tributária, FGTS, PIS, PASEP, contribuições à previdência social, multas e correções monetárias sobre impostos devidos e taxas pagas a entidades da administração descentralizada. Esta prática superestima a carga tributária principalmente porque as taxas deveriam ser pagamentos por serviços públicos e não um imposto em si. Talvez a confusão resida no fato de que, no Brasil alguns impostos são ditos "taxas", como era o caso da TRU, um imposto sobre a propriedade.

Este fato determina a não-validade de se comparar a carga tributária brasileira com cargas tributárias de outros países, pois se estariam comparando medidas heterogêneas. Sobre o problema do confronto, em termos internacionais, entre cargas tributárias, retornar-se-á, oportunamente.

Voltando ao conceito de carga tributária, tem-se, de início, carga tributária bruta e carga tributária líquida. A carga tributária líquida difere da bruta porque desta se retiram os gastos com subsídios e transferências. Este conceito, na realidade, não tem grande significado. Mas, curiosamente, é com base nele que o Governo tenta justificar o aumento de impostos. E por que ele não tem grande significado? Porque se a carga tributária mede o esforço da sociedade em prover fundos para que o Governo possa exercer todas as suas funções, não tem sentido retirar da soma desses recursos uma parte que é justamente aquela destinada à função redistributiva. Caso se adote esse raciocínio, dever-se-iam retirar, também, os recursos destinados à função alocativa. Neste caso, a carga tributária diria respeito, tão-somente, ao montante de recursos gastos para manter a máquina burocrática do setor público. Em outras palavras, o montante utilizado para a provisão dos bens públicos à sociedade não seria computado no cálculo da carga tributária. E isto, obviamente, não teria lógica.

Outras definições de carga tributária são comumente veiculadas nos estudos dos economistas: carga tributária legal, real, explícita e implícita. A carga tributária legal seria aquela “que deveria resultar de uma fiel aplicação da legislação tributária vigente” e a carga tributária real “correspondia ao resultado efetivo da aplicação ótima do sistema tributário vigente, que na prática pode-se afastar significativamente do visado pelo legislador” (19: 106). A carga tributária explícita é aquela cujo cálculo não inclui o imposto inflacionário, enquanto a carga tributária implícita incluiria o imposto inflacionário. (5)

As duas primeiras definições do parágrafo anterior são apenas refinamentos acadêmicos, que não têm muita importância: primeiro porque a legal já é a carga que se calcula; segundo, porque a real não pode ser calculada.

Quanto à distinção entre carga tributária implícita e explícita há uma certa relevância em se conhecerem seus significados. Isto se dá porque novamente aqui poderá haver alguma distorção quando se fazem comparações entre cargas tributárias de diversos países. Se se tem um país com alta taxa de inflação e se calcula para esse país a carga tributária explícita, como é o caso do Brasil, não há sentido em comparar essa carga com aquela de um país onde não há inflação. Essa comparação só seria válida se se trabalhasse com a carga tributária implícita. Neste caso, se estariam englobando todos os impostos incidentes sobre os contribuintes, inclusive o imposto inflacionário.

A Tabela 1, transcrita da Conjuntura Econômica, (5) mostra a divergência entre as cargas tributárias explícitas e implícita para o Brasil.

TABELA 1
CARGA TRIBUTÁRIA EXPLÍCITA E IMPLÍCITA

PERÍODO	C. T. EXPLÍCITA	C. T. IMPLÍCITA
1970-74	25,9	27,9
1975-79	25,0	27,8
1980-82	24,0	28,3

FONTE: CONJUNTURA ECONÔMICA, Vol. 39, n.º 2, Fevereiro de 1985.

4.1.2. O Nível da Carga Tributária

Entendidos os conceitos de carga tributária, deve-se tentar sua quantificação. E isto é feito na Tabela 2, onde se apresenta a carga tributária bruta explícita.

Como se pode verificar, a carga tributária brasileira apresenta um comportamento bastante errático. A análise pura e simples do comportamento desses números não significa muito. O cálculo da carga tributária só tem sentido, primeiro, para comparações internacionais; segundo, para se tirar alguma ilação entre este parâmetro e a taxa de crescimento do País.

No caso da economia brasileira, a comparação entre o comportamento da carga tributária e o da taxa de crescimento revela uma correlação até certo ponto significativa (o coeficiente de correlação é de 0,456). De fato, no período 1960-84, o confronto “*pari passu*” dessas duas variáveis mostra claramente que ambas variam com uma certa similitude. (Vide Tabela 3).

Para configurar melhor a relação entre a “performance” da economia e a carga tributária, inseriu-se na Tabela 3 o índice de capacidade ociosa. Também aqui a variação da carga tributária, de ano para ano, guarda uma certa correlação com a variação do índice de capacidade ociosa (índice de correlação de -0,454). Nessa amostra de 20 períodos, somente em oito, os valores para essas duas variáveis não seguiram a tendência esperada.

Ora, está-se usando o argumento de que a carga tributária no Brasil está diminuindo, como se isso ocorresse porque o Governo estivesse reduzindo os impostos. Muito pelo contrário. O que acontece é que a economia brasileira desde 1981 entrou em um processo recessivo e é bastante provável que a evasão de tributos se processe de maneira mais rápida que a queda do PIB.

Assim, utilizar-se o argumento da diminuição da carga tributária como justificativa para aumentar os tributos merece, no mínimo, maiores explicações.

Um segundo argumento utilizado com o mesmo objetivo diz respeito à comparação entre a carga tributária brasileira e a carga tributária de alguns

TABELA 2
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM % DO PIB
1960-84

Preços Correntes em Cr\$ Milhões

Anos	Carga Tributária Bruta em % do PIB		
	Carga Tributária Bruta (1) (A)	PIB (B)	A/B
1960	554,2	2.755,7	20,1
1961	762,3	4.052,1	18,8
1962	1.174,1	6.601,4	17,8
1963	2.347,3	11.928,6	19,7
1964	4.460,3	23.055,0	19,3
1965	8.406,8	44.073,1	19,1
1966	13.894,4	63.746,1	21,8
1967	17.895,8	86.171,0	20,8
1968	27.981,2	122.430,6	22,9
1969	39.228,4	161.900,3	24,2
1970	50.478,4	196.110,4	25,7
1971	65.254,4	261.102,1	25,0
1972	90.158,7	345.001,2	26,1
1973	128.192,7	483.340,3	26,5
1974	186.690,6	707.977,5	26,4
1975	264.637,4	1.009.673,6	26,2
1976	410.749,5	1.625.134,4	25,3
1977	636.896,8	2.486.769,8	25,6
1978	929.517,3	3.763.867,0	24,7
1979	1.469.780,5	6.311.762,0	23,3
1980	3.054.477,3	13.163.817,8	23,2
1981	6.047.702,8	25.631.771,8	23,6
1982	12.771.851,0	50.815.295,2	25,1
1983	29.393.728,6	120.267.535,0	24,4
1984	83.113.095,8	396.967.408,6	21,5

FONTE: Centro de Contas Nacionais – DCS/IBRE-FGV – Conjuntura Econômica.

(1) Carga Tributária Bruta = Tributos Diretos + Tributos Indiretos, constantes dos dados das Contas Nacionais, publicadas pela FGV.

TABELA 3
BRASIL
CARGA TRIBUTÁRIA, TAXA DE CRESCIMENTO DO PIB E
TAXA DE CAPACIDADE OCIOSA
1960-84

Anos	C. T. (A)	T. Cresc. (%) (B)	Taxa de Cap. Ociosa (%) (C)
1960	20,1	9,2	...
1961	18,8	10,3	...
1962	17,8	5,3	...
1963	19,7	1,5	7,0
1964	19,3	2,9	13,0
1965	19,1	2,7	18,0
1966	21,8	3,8	21,0
1967	20,8	4,8	24,0
1968	22,9	11,2	20,5
1969	24,2	10,0	19,5
1970	25,7	8,8	17,0
1971	25,0	12,0	12,0
1972	26,1	11,1	7,0
1973	26,5	13,6	0,5
1974	26,4	9,7	0,0
1975	26,2	5,4	1,5
1976	25,3	9,7	0,0
1977	25,6	5,7	2,5
1978	24,7	5,0	4,0
1979	23,3	6,4	4,5
1980	23,2	7,2	4,0
1981	23,6	(1,6)	11,0
1982	25,1	0,9	16,0
1983	24,4	(3,2)	25,0
1984	21,5	4,5	...

FONTES: 1. Centro de Contas Nacionais – DCS/IBRE/FGV.
2. BNB. ETENE

países escolhidos. Na Tabela 4 reproduzem-se algumas dessas comparações. (19, 5 e 3)

Os dados disponíveis mostram que dos 23 países arrolados, a carga tributária no Brasil só é superior às da África do Sul, Colômbia, Peru e Filipinas. Esta constatação parece justificar a proposição do Governo no sentido de aumentar a carga tributária do Brasil. Entretanto, alguns fatos devem ser discutidos antes de se aceitar tal proposição.

De início, como já comentado, tem-se que a medida da carga tributária, no Brasil, difere da utilizada nos outros países; segundo, o uso da carga tributária explícita introduz um viés na comparação, pelo menos em referência a nações com nível inflacionário diverso do apresentado pelo Brasil.

Afora esses problemas metodológicos, avultam como argumentos importantes contra esse confronto as seguintes considerações: primeiro é que essa comparação só teria sentido se se conhecessem a quantidade e qualidade dos bens públicos oferecidos em cada país. Será correto dizer que a carga tributária brasileira é baixa quando comparada com a sueca, por exemplo, quando se conhece a ação social do governo brasileiro e do governo sueco? Não estariam os brasileiros contribuindo mais do que o necessário para a obtenção dos serviços governamentais?

Um outro aspecto que se deve levar em conta, quando dessa comparação, é o nível de renda das populações envolvidas. É bem diferente uma carga tributária de 51,3% em um país de renda "per capita" de, aproximadamente, US\$ 14,870 (Suécia, 1981) e uma carga tributária de 23,6% em um país de renda "per capita" em torno de US\$ 2,220 (Brasil, 1981). Ao sueco ainda restariam US\$ 7,241 para suprir suas necessidades básicas, enquanto para o brasileiro sobrariam US\$ 1,696. Se se levar em conta que o serviço público sueco é superior ao brasileiro, que a renda é melhor distribuída naquele país escandinavo e que o sistema fiscal sueco é progressivo enquanto no Brasil é, comprovadamente, regressivo, torna-se claro que a comparação internacional de cargas tributárias é apenas mais uma falácia, das muitas que os técnicos do Governo têm utilizado nos últimos vinte anos, para justificar a política econômica do País. E parece que a Nova República não arquivou tão nefasto expediente.

Neste ponto chega-se ao último problema que deve ser enfocado quando da análise da carga tributária: a sua distribuição. E isto se torna por demais importante no Brasil tendo em vista a regressividade do sistema fiscal, signi-

TABELA 4
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA NO BRASIL E EM
ALGUNS PAÍSES SELECIONADOS
1979-81

Países	Carga Tributária Bruta		
	1979 ⁽¹⁾	1980 ⁽²⁾	1981 ⁽³⁾
Brasil	22,6	23,2	23,6
EUA	32,5	32,7	31,3
Japão	26,5	28,2	...
A. Ocidental	42,9	42,8	37,3
França	43,4	45,4	43,0
R. Unido	39,0	40,4	37,3
Itália	35,7	37,5	33,7
Canadá	35,8	37,1	34,8
Bélgica	43,2	43,3	45,4
Finlândia	36,2	37,9	...
Grécia	30,6	30,5	...
Holanda	55,8	57,5	45,5
Noruega	52,2	54,3	...
Suécia	57,4	57,1	51,3
Suíça	33,2	32,9	...
Austrália	32,5	33,5	...
Dinamarca	...	51,9	...
Áustria	...	45,9	...
Espanha	...	28,6	25,2
África do Sul	...	20,6	...
Colômbia	...	14,9	...
Tunísia	...	28,3	...
Peru	...	16,7	...
Filipinas	...	14,0	...

FONTES:

1. BATISTA JR.(3)

2. Conjuntura Econômica, FGV, 39, n. 2, fev.1985.

3. Conjuntura Econômica, FGV, 39, n. 11, nov.1985.

ficando dizer que tal carga incide mais pesadamente sobre as classes de menores rendas. A análise da distribuição da carga tributária brasileira dar-se-á no item seguinte.

4.1.3. A Distribuição da Carga Tributária no Brasil

A análise da carga tributária não se deve cingir tão-somente à computação de seu nível e ao comportamento temporal deste parâmetro. Vários aspectos subjacentes devem ser analisados. E dentre esses aspectos aflora, pela sua importância, o problema da distribuição dessa carga. Em outras palavras, sobre quem incide o sistema tributário do País.

Dois princípios básicos devem nortear qualquer sistema tributário: o princípio do pagamento do imposto pelo benefício oferecido e o princípio do pagamento do imposto pela capacidade de pagamento.

Quando esses dois princípios não são obedecidos, o sistema fiscal do País não é um sistema socialmente justo, porque não haverá equidade, quer horizontal, quer vertical.

No caso do Brasil, nenhum dos princípios acima citados é obedecido. O sistema fiscal brasileiro é sabidamente regressivo e a grande maioria do imposto pago é muito mais para custeio da máquina burocrática do Estado do que para a oferta de bens públicos. A regressividade do sistema fiscal brasileiro se deve à maior significação dos impostos indiretos frente aos diretos e, como é sabido, os primeiros não levam em consideração a renda do contribuinte.

A regressividade se verifica por dois motivos básicos: a incidência dos impostos indiretos supera a incidência dos impostos diretos e, devido às inúmeras isenções ao capital, o imposto de renda (principal imposto direto) é regressivo.

No que diz respeito ao cálculo da carga tributária brasileira, tal regressividade se acentua porque os itens que são adicionados ao volume de impostos e taxas pagos, FGTS, PIS, PASEP e Previdência Social são altamente regressivos, porque todos são calculados pelo método das proporções fixas.

A bem da verdade, deve-se dizer que nenhuma dessas últimas formas de contribuição (FGTS, PIS, PASEP e pagamentos à Previdência Social) deveria constar da carga tributária porque tais contribuições, em essência, ou

TABELA 5
DECOMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA COMO PERCENTAGEM DO PIB
1970-84

Anos	Carga Tributária Bruta(1)			Carga Tributária Bruta(2)		
	Tributos Diretos	Tributos Indiretos	Total	Tributos Diretos	Tributos Indiretos	Total
1970	8,5	15,5	24,0	9,1	16,6	25,7
1971	8,8	14,5	23,3	9,5	15,5	25,0
1972	7,6	14,6	24,4	10,5	15,6	26,1
1973	10,3	14,4	24,7	10,9	15,6	26,5
1974	10,4	13,9	24,3	10,9	15,5	26,4
1975	11,2	12,7	23,9	11,8	14,4	26,2
1976	11,2	12,6	23,8	11,7	13,6	25,3
1977	12,0	12,5	24,5	12,2	13,4	25,6
1978	11,8	12,2	24,0	11,8	12,9	24,7
1979	11,8	10,8	22,6	11,8	11,5	23,3
1980	10,4	11,5	21,9	10,4	12,8	23,2
1981	—	—	—	11,4	12,4	23,6
1982	—	—	—	12,6	12,5	25,1
1983	—	—	—	11,9	12,5	24,4
1984	—	—	—	11,1	10,4	21,5

FONTES:

(1) BATISTA JR. (3)

(2) Carta IBRE. *Conjuntura Econômica*, FGV. 39, (11), nov.1985.

na sua grande maioria, destinam-se a formar fundos securitários. Mas, como são incluídos no cálculo da carga tributária, lhes emprestam características de maior regressividade.

Infelizmente não existem dados publicados no Brasil que permitam uma análise mais clara da decomposição da carga tributária em direta e indireta para que se possam tirar, de maneira insofismável, conclusões acerca da participação dos impostos indiretos na referida carga.

Na Tabela 5 mostram-se algumas estimativas da participação dos impostos diretos e indiretos elaboradas por diferentes autores.

Como se pode verificar, os valores estimados diferem entre si, qualquer que seja a variável analisada. Entretanto, para ambas as estimativas, a carga tributária oriunda dos impostos indiretos (exceção para a estimativa do IBRE para 1984) é sempre superior à proveniente dos impostos diretos.

Também é interessante observar a distribuição da carga tributária pela competência de tributação.

Com este objetivo é que se reproduzem aqui as estimativas feitas por LEAL(9) para a carga tributária federal. (Vide Tabela 6).

Pela comparação dos dados das Tabelas 6 e 5, podem-se tirar algumas ilações. De princípio, verifica-se que, mesmo sem levar em conta as contribuições da previdência social, a carga tributária federal representa quase 50% da carga tributária total. Se a esta informação juntar-se o fato de que todos os impostos diretos são da competência da União, e que estes representam tão-somente cerca de 4,5% da carga tributária federal, torna-se fora de dúvida que a carga tributária brasileira é fortemente centrada nos impostos indiretos.

Como já foi dito, infelizmente não se pôde computar, claramente, a participação de cada tipo de imposto ou contribuição na carga tributária total por exclusiva falta de dados. Entretanto, as evidências, mesmo parciais, não deixam dúvidas de que são os impostos indiretos os principais responsáveis pela carga tributária brasileira.

Assim, vale dizer que o argumento como suporte à elevação de tributos, de que a carga tributária, no Brasil, é diminuta, merece, no mínimo, maiores e mais profundos estudos. Porque se ela é diminuta em valor absoluto pode

estar bem acima do que é socialmente recomendável, seja pela regressividade do sistema fiscal, seja pela qualidade e quantidade dos bens públicos oferecidos à população.

TABELA 6
CARGA TRIBUTÁRIA FEDERAL BRUTA⁽¹⁾
1970-84

Anos	Carga Tributária Federal		
	Direta	Indireta	Total
1970	2,20	6,22	8,42
1971	2,51	6,38	8,89
1972	3,44	7,50	10,94
1973	3,24	7,25	10,49
1974	3,40	7,23	10,63
1975	3,69	6,54	10,23
1976	3,58	7,16	10,74
1977	3,80	6,66	10,46
1978	3,86	6,47	10,33
1979	3,56	5,56	9,12
1980	3,36	6,40	9,76
1981	3,63	6,05	9,68
1982	3,89	6,21	10,10
1983	4,19	5,80	9,99
1984	4,53	5,33	9,86

FONTE: LEAL(9)

(1) Exceto as contribuições da Previdência Social.

4.2. O Tamanho do Setor Público

Tem-se discutido muito no Brasil sobre o tamanho e o papel que o setor público vem desempenhando na economia nacional, mas muito pouco sobre sua onipotência como ente regulador da economia.

Será verdade que, neste País, o setor público já atingiu um tamanho, como ente econômico, que já se possa dizer que temos um "capitalismo de Estado"?

Para responder a esta pergunta precisaremos conhecer alguns parâmetros referentes ao setor público, tais como: a) participação do setor no consumo nacional; b) participação do setor no investimento nacional; c) participação das empresas produtivas estatais no Valor da Transformação Industrial – VTI; d) participação da força de trabalho do setor público na PEA total empregada; e) participação da receita total do setor público na renda nacional.

Embora os dados estatísticos sobre o setor público brasileiro sejam bastante incompletos, tentaremos, com as informações disponíveis, formular algumas considerações sobre o tamanho do aludido setor.

Começemos por analisar os dados disponíveis nas Contas Nacionais.⁽⁶⁾ Isto é feito na Tabela 7, no que se refere à participação do setor público no consumo, na formação bruta de capital fixo e na renda interna. De princípio, devemos observar que os dados do IBRE/FGV dizem respeito apenas às atividades típicas de Governo. Assim, as informações aqui analisadas não englobam o segmento empresarial do Governo. Infelizmente não existem dados para se dimensionar precisamente a contribuição das empresas estatais nas três variáveis ora analisadas.

De qualquer forma, o setor público, enquanto governo, não parece justificar a paranóia que se vem instalando no Brasil relativamente ao pretenso gigantismo do Estado. De fato, como se pode verificar ao longo de dezoito anos, a contribuição do setor público, como ente econômico, se manteve praticamente estável (exceção para a FBKF), com ligeira tendência declinante.

É importante observar a queda acentuada na participação dos investimentos do setor público, quando se compara o percentual verificado no começo dos anos 70 e aquele registrado em 1983: de 22,5%, em 1970, reduziu-se para 10,5%, em 1983.

Este fenômeno pode ser explicado, talvez, pela desaceleração dos inúmeros investimentos públicos iniciados no começo da década de 70 e que foram ou concluídos ou desativados ao longo dos treze últimos anos listados.

Quando se comparam os dados da última coluna da tabela, verifica-se, também, que os anos de maior participação da receita pública em nossa renda interna foram os do começo da década de 70. Daí para cá a tendência é declinante.

TABELA 7
BRASIL
O SETOR PÚBLICO DA ECONOMIA NACIONAL
1965-86

Anos	% COMS	% FBKF	% RENDA INTERNA
1965	13,60	24,9	22,3
1966	13,54	20,3	26,8
1967	13,52	22,9	24,4
1968	13,15	19,5	28,3
1969	13,56	22,7	30,3
1970	14,98	22,5	31,9
1971	14,51	20,7	30,3
1972	14,34	18,3	30,5
1973	14,24	18,0	30,8
1974	13,02	17,0	27,8
1975	14,72	16,1	28,8
1976	14,05	17,9	28,5
1977	12,63	15,1	27,3
1978	12,24	14,1	26,1
1979	11,71	11,7	25,2
1980	11,01	10,0	24,8
1981*	11,27	11,7	25,0
1982*	12,53	11,0	27,3
1983*	11,68	10,5	25,9

FONTES: IBRE/FGV, CONTAS NACIONAIS, 1979, 1984 e 1985.

* Dados provisórios.

Dessa forma, é de estranhar que somente agora se levantem tantas restrições ao tamanho do setor público nacional.

Considerando que após a reforma fiscal de 1965 o Governo Federal passou a ser o principal sumidouro das receitas públicas, não deixa de ser válida a comparação que fazemos com as informações contidas na TABELA 8, fornecida pelo BANCO MUNDIAL.(2)

A primeira se refere aos vinte e quatro países analisados, dos quais apenas a Bolívia apresenta uma posição declinante: as rendas do governo federal em relação ao PND declinam de 7,8%, em 1972, para 5,6%, em 1982. Todos os outros países com dados disponíveis para os dois anos apresentam comportamento ascendente. Ora, nesse período, os países cresceram, embora com uma recessão em escala mundial. Assim, parece termos uma evidência de que, à medida que a economia se desenvolve em um país o setor público cresce de importância. Esta é a Lei de Wagner.

A segunda informação relevante diz respeito ao Brasil que, de fato, não se encontra entre os países onde o setor público é mais importante. Se analisarmos os dados da TABELA 8, verificaremos que, no Chile, Israel, Irlanda, Itália, Bélgica, Inglaterra, Áustria, Holanda, França, Alemanha Federal e Suécia, os setores públicos federais participam do PNB daqueles países de maneira bem mais expressiva do que aquela que ocorre no Brasil.

Assim, não parece correto dizer, pelo menos no que se refere ao setor público enquanto governo, que, no Brasil, este já extrapolou em demasia sua função.

5. ALGUMAS PROPOSTAS DE REFORMA FISCAL

Há muito (praticamente desde o primeiro dia de vigência da Emenda Constitucional n.º 18) que se fala, neste país, em nova reforma fiscal.

Objetivando preparar um estudo sobre o assunto, o Governo Figueiredo instituiu um Grupo de Trabalho Interministerial (GTI), coordenado pelo Sr. Carlos Viacava, então Secretário Geral do Ministério da Fazenda.

O Grupo Interministerial não chegou a apresentar proposta definitiva sobre o assunto. Entretanto, a imprensa divulgou as opiniões de alguns membros do Grupo, a respeito das possíveis modificações no Código Tributário Brasileiro.

TABELA 8
RENDAS DO GOVERNO FEDERAL/PNB

Países	RGF/PNB (%)	
	1972	1982
Bolívia	7,8	5,6
Peru	16,0	16,8
Paraguai	11,5	11,7
Equador	...	11,9
Colômbia	10,6	11,7
Chile	30,2	32,0
BRASIL	19,0	26,1
Argentina	13,1	16,5
México	10,4	17,0
Venezuela	21,8	29,3
Israel	31,8	58,8
Espanha	20,0	25,4
Irlanda	30,6	46,6
Itália	...	39,4
Bélgica	35,0	45,7
Inglaterra	33,5	38,4
Áustria	29,8	35,4
Holanda	...	51,7
França	33,6	41,1
Alemanha Federal	25,2	29,7
Canadá	...	20,6
Suécia	32,5	38,4
Estados Unidos	18,0	21,3
Suíça	14,5	18,9

FONTE: "World Development Report 1985", The World Bank, 1985.

Para termos uma idéia do que o Governo (através das opiniões de alguns membros do GTI) pensava, à época, discutiremos as idéias de VIACAVA,(17) ERIS,(7) SILVA(15) e NÓBREGA.(10) Também discutiremos a proposta de SILVA et alii(16) e as Emendas Constitucionais n.ºs 23 e 24.

5.1. As Propostas do Grupo de Trabalho Interministerial *

Em seu trabalho, o Sr. Carlos Viacava enuncia o objetivo da Reforma, o qual está expresso na própria portaria que instituiu o Grupo de Trabalho. Seus objetivos seriam:

- a) resolver a questão do federalismo fiscal;
- b) revitalizar o incentivo fiscal à exportação;
- c) melhorar a distribuição pessoal da carga tributária no Brasil.

No entender do referido senhor, esses objetivos poderiam ser alcançados da seguinte maneira:

- a) O federalismo fiscal poderia ser atingido estabelecendo-se uma elevação significativa de recursos à disposição dos Estados e Municípios e, concomitantemente, promovendo uma redistribuição de responsabilidades entre as diversas esferas de governo no que diz respeito ao suprimento dos bens públicos. Essa estratégia seria caracterizada pela ampliação do leque de incidência do ICM, por modificação no ISS, pela adoção da "alíquota zero" do ICM nas operações interestaduais e pela junção do IPI e ICM em um só imposto. Assim, o IPI passaria a ser de competência dos Estados, exceção para o incidente sobre alguns produtos especiais. Quanto à responsabilidade de prover a sociedade de bens públicos, a estratégia estaria concentrada na redistribuição dessas responsabilidades no campo da educação, saúde e transporte, por exemplo.

A análise cuidadosa de tal proposição evidencia a preocupação principal do Sr. Viacava e uma contradição em seu argumento. A preocupação é deixar

* Adaptado de: VIANNA, Pedro Jorge Ramos. Contribuições à reforma fiscal: uma contraproposta. In: _____ Política fiscal: uma contribuição ao debate. Fortaleza, IEL/FIEC, 1984. pp. 21-41.

o orçamento fiscal da União imutável em seu volume líquido, já que admite que a União só abdicará do seu poder arrecadatório se transferir parte de suas responsabilidades para as outras esferas de governo.

Sem a preocupação de medir se os Estados ou Municípios ganharão ou perderão com essa estratégia, a pergunta relevante é: *Que princípio é esse?* Será, tão-somente, manter o maior poder econômico da União?

Se a inquietação é simplesmente com o jogo do perde-ganha, será fundamental que se façam rigorosos estudos no sentido de se determinar o saldo líquido que tal mudança acarretará aos tesouros estaduais.

De qualquer forma, seja qual for a preocupação, fica claro que não há nenhum princípio teórico de economia a nortear tal decisão.

A contradição embutida na primeira proposta do Sr. Viacava diz respeito à mudança do princípio de origem para o princípio de destino quanto à arrecadação do ICM. Partindo de uma proposição não testada empiricamente, qual seja, "os padrões de consumo são muito mais homogêneos que padrões de produção" (17: 5), o articulista salta de uma situação onde os estados consumidores eram penalizados para uma situação onde os estados produtores serão as unidades penalizadas. O argumento de que somente São Paulo e Amazonas serão penalizados com a adoção dessa política é tão irreal quanto o foram aqueles ventilados após a reforma de 1965 sobre esse problema. É irreal por se basear em fatos passados para predizer fatos futuros dentro de um novo contexto, sobre o qual não há informação disponível. Também aqui não há um princípio de ciência econômica definido.

Como não existe nenhuma lógica em se propor a junção somente do ICM com o IPI. Por que não a junção de todos os impostos indiretos? Porque o fato econômico que gera tais impostos é um só: a comercialização.

Dessa forma, a conclusão a que se chega sobre essa primeira proposição do Sr. Viacava é que ela é parcial, não obedece a nenhum princípio de política tributária, e cuja aplicação, possivelmente, não corrigirá os atuais defeitos do sistema tributário brasileiro.

- b) No que diz respeito ao apoio que a política fiscal poderia dar ao setor exportador, o Sr. Viacava apenas diz que o atual sistema "se esgotou, ou está prestes a se esgotar" (17: 4). Ele não oferece nenhum argumento como justificativa dessa assertiva, como também não indica sugestões sobre o assunto.

Entretanto, esse é um ponto fundamental que merece um profundo estudo por parte do Governo, tendo em vista a grande importância que as exportações passaram a ter na economia brasileira e o já elevado custo social que o programa de promoção às exportações representa para o Brasil.

É fato conhecido que todos os países oferecem incentivos ao setor exportador. E essa é uma prática tão comum que o próprio GATT aceita a isenção dos impostos indiretos nos produtos exportados. Isso sob a alegativa de que não se deve transferir para o exterior os custos fiscais do País. Essa alegativa já não é de todo aceitável porque se se pensa no imposto como um pagamento pelos serviços prestados pelo setor público para que aquele bem seja produzido, bem como pelo pagamento dos custos sociais advindos, por exemplo, da poluição do meio ambiente, custos esses que os países importadores não incorrem, não há por que excluí-lo do preço dos bens exportados. Mas essa é uma prática universal e nada se pode fazer nesse sentido. No Brasil, entretanto, a coisa extrapola o limite do tolerável. Os incentivos à exportação são tantos que alguns deles representam verdadeiros subsídios ao importador estrangeiro. Nesse rol podemos citar o crédito-prêmio do IPI e ICM e a isenção do IR referente às rendas provenientes da exportação.

Essas aberrações fiscais devem ser extirpadas do sistema tributário brasileiro. Se o fundamental é o apoio à exportação que se o faça por outros meios que não representem subsídios dos brasileiros aos estrangeiros, tais como: política cambial mais realista, incentivo à criação de tecnologia nova, apoio creditício, fornecimento de infra-estrutura adequada etc.

- c) Quanto à melhor distribuição pessoal da carga tributária, o Sr. Carlos Viacava considera "imperiosa a redução ou a eliminação dos impostos indiretos — o ICM principalmente — sobre os produtos de primeira necessidade, como os da alimentação básica"(17: 5), bem como sugere o aumento no imposto de renda pois, diz ele: "A substituição de um imposto indireto (no caso o ICM sobre bens de primeira necessidade) por um imposto direto (imposto de renda), sem dúvida leva a uma progressividade maior do sistema tributário(17: 6).

Em tese, o Sr. Viacava está correto. Entretanto, seu argumento básico é que, como a carga tributária seria reduzida pela isenção do ICM sobre os bens de primeira necessidade e a União perderia receita com a junção IPI-ICM, "a União poderia recuperar a receita perdida através de alterações no imposto sobre a renda"(17: 6). Ora, o problema não é só aumentar a arrecadação do

IR. O ponto crucial é que o IR, no Brasil, pode até se tornar regressivo, pois não são raros os casos onde, devido aos inúmeros incentivos ao capital, a renda tributável é bem menor que a renda não-tributável. Assim, para uma melhor distribuição da carga tributária no Brasil, é fundamental que se reestruture a sistemática do imposto de renda, não só em termos de abrangência das faixas de renda mas — e principalmente — no que diz respeito aos inúmeros incentivos ao capital.

Já ERIS começa por dizer que “se tivesse que resumir as preocupações reveladas até agora pela sociedade em palavras bastante genéricas, diria que estas palavras são descentralização, justiça fiscal e simplificação, anseios revelados tanto dentro quanto fora do governo”.(7: 4)

E é sobre esse tripé que ele desenvolve seu raciocínio.

Iniciando sua explanação sobre o problema do centralismo fiscal, seu primeiro argumento gravita em torno da comparação entre o centralismo fiscal brasileiro e o centralismo fiscal em vários países federativos; chegando à conclusão de que “não podemos afirmar que o Brasil concentra, excessivamente, os recursos nas mãos da União”.(7: 5) Pode até ser que essa comparação em nível internacional seja factível. Mas, o que não se pode esquecer é que, no Brasil, a concentração econômico-fiscal deu ensejo à concentração do poder político, o que tornou o federalismo brasileiro uma miragem.

O autor, entretanto, reconhece que “federalismo é uma divisão de tarefas e cada comunidade, através de suas próprias decisões, estabelece o nível de atendimento e qualidade dos serviços públicos”.(7: 5)

É interessante observar que, ao advogar esse tipo de federalismo, o Dr. Eris o faz com um exemplo sobre o suprimento de infra-estrutura que, em seu âmago, reflete o Princípio do Imposto pelo Benefício.

O argumento é o de que “o que um nível de governo menor é capaz de fazer, não cabe em nível mais elevado”.(7: 5) Isto é, se os benefícios são intra-limites, o suprimento do bem deve ser local; se extravasa esses limites, cabe à esfera de governo, imediatamente superior, supri-lo.

Contrariamente ao VIACAVA, o autor não advoga a “alíquota zero” no ICM para as transações interestaduais, embora não exclua a possibilidade de sua adoção. Pelo menos ele reconhece que essa não seria necessariamente a maneira mais eficiente de se aplicar o “Princípio de Destino”.

Também no que se refere à junção dos impostos indiretos o Dr. Eris apresenta uma proposta mais ambiciosa, haja vista que ele advoga a unificação do ICM, ISS e parte do IPI. Apesar de mais abrangente que a do Sr. Viacava, essa proposta também ainda é muito restrita.

O segundo ponto básico na argumentação do Dr. Eris, qual seja, a questão da justiça fiscal, também é abordado com mais propriedade que a "melhoria na distribuição pessoal da carga tributária", do Sr. Viacava. De fato, na proposta do Dr. Eris, existe a preocupação com a equidade horizontal e vertical, quando a primeira não foi abordada pelo Sr. Carlos Viacava.

Embora sem apresentar sugestões para o aperfeiçoamento da justiça fiscal no Brasil, não se pode deixar de registrar que os pontos levantados pelo Dr. Ibrahim Eris acerca das diversas distorções existentes no sistema fiscal brasileiro são os mais relevantes.

No que se refere à simplificação do sistema tributário nacional, o Dr. Ibrahim Eris faz "en passant" referência a esse problema, razão por que nada de pode comentar sobre este tópico.

Quanto ao trabalho de SILVA,(15) o ponto central é mostrar a contradição entre a autonomia e a equidade horizontal.

Advoga ele, com muita propriedade, que não se deve propugnar por um federativismo absoluto, onde as unidades federadas fossem completamente independentes, em termos fiscais, do poder central. Mesmo porque, as transferências intergovernamentais deverão sempre existir, ainda que a cada nível subnacional uma reforma fiscal viesse a igualar as receitas aos gastos reclamados pela sociedade para provimento de bens públicos. E essa necessidade de transferências intergovernamentais nasce, exatamente, do transbordamento dos benefícios auferidos de bens públicos, providos pelos governos locais.

Assim, não se deve pensar que a pura e simples autonomia dos governos subnacionais poderá determinar uma situação de eficiência na arrecadação e no provimento dos bens públicos. Entretanto, também não se deve esquecer que, na situação atual, a total dependência dos Estados, em face das transferências federais, leva o sistema fiscal brasileiro ao outro extremo. No campo econômico-fiscal, o Brasil é, praticamente, um Estado Unitário. Esse fato gera, necessariamente, a ineficiência pois o suprimento dos bens públicos é determinado por autoridades que não conhecem as necessidades e anseios das populações locais.

Dessa forma, tem-se a seguinte situação:

- a) o centralismo fiscal, determinado pela reforma de 1965, ocasionou uma perda de arrecadação dos Estados e Municípios e, conseqüentemente, uma maior transferência de recursos federais para os governos subnacionais. Este fato parece ter gerado uma alocação subótima de recursos; e,
- b) a carga tributária do Brasil, na prática, não pode ser acrescida demasiadamente porquanto já se encontra em patamares elevados para o nosso nível de renda e — o que é pior — baseia-se fortemente em impostos indiretos, o que determina uma regressividade bastante expressiva do sistema fiscal.

Em vista disso, há necessidade urgente de se conferir maior autonomia fiscal a Estados e Municípios. Essa autonomia só pode ser atribuída através de uma reestruturação do sistema fiscal brasileiro, pois o aumento puro e simples das arrecadações estaduais e municipais, via aumento de alíquotas, por exemplo, já não parece representar uma medida recomendável.

Conseqüentemente, há necessidade de uma reforma fiscal profunda, onde o problema do centralismo e da justiça fiscal seja o objetivo principal. A sugestão do Dr. Hamilton Gondim, nesse sentido, e com a qual não se pode deixar de concordar, é a seguinte: “Muito mais seguro no sentido de garantir maior soma de recursos a nível estadual e municipal para as regiões relativamente mais pobres, seria se essas regiões estivessem a defender um sistema de transferências intergovernamentais regulares com critérios baseados nos princípios da “equidade horizontal”, e especificados na Constituição Federal, bem como, se tivessem uma visão mais ampliada do papel do governo federal para incluir, além da receita e despesa tributária, sua atuação em termos de subsídios (orçamento monetário) e de suas empresas estatais.”(15: 2)

Na realidade, o Dr. Hamilton Gondim defende, nessa proposição, não só uma completa reestruturação do sistema fiscal brasileiro, bem como uma reformulação da política monetária e de gastos das empresas estatais, no que está absolutamente correto.

Com a saída do Sr. Carlos Viacava do cargo de Secretário-Geral do MINIFAZ e a conseqüente entrada do Sr. Mailson Nóbrega, o Grupo de Trabalho Interministerial, à época denominado Comissão de Reforma Tributária, parece ter arrefecido seu ímpeto na análise de uma reforma fiscal.

Acredita-se que tal fato tenha estreita correlação com a participação de Nóbrega na Comissão, pois em discurso pronunciado durante o X Congresso Nacional dos Municípios, referido técnico afirmava: "O Governo Federal tem manifestado reiteradamente a posição de que o atual Sistema Tributário Nacional ainda não esgotou todo o seu potencial de contribuição ao desenvolvimento econômico e social do País. Comunga, pois, da idéia de que ele necessita apenas de aperfeiçoamento" (10:6)

Ora, esta é uma posição bem diferente daquelas expressas pelos srs. Carlos Viacava, Ibrahim Eris e Hamilton Gondim.

O certo é que tal Comissão nada acrescentou ao que já vinha sendo discutido e os únicos fatos novos acerca da reforma fiscal que a Nação exigia partiram do Congresso, através das Emendas Constitucionais n.º 23 e 24.

Antes de discutirmos as Emendas Constitucionais n.º 23 e 24, é importante analisarmos as propostas apresentadas por SILVA et alii,(16) tendo em vista que estes autores tratam de assuntos que ainda não foram objeto de análise nem pela Comissão de Reforma Tributária, nem pelos inúmeros estudos que têm discutido a reforma pretendida.

5.2. Uma Proposta para a Competência de Gastos Públicos

Um dos pontos que têm sido bastante discutidos no Brasil, sempre que o problema da necessidade de uma reforma fiscal vem à tona, é a distribuição de responsabilidades em prover os bens públicos pelas diversas esferas de governo. Mas pouco se tem escrito sobre o assunto.

O trabalho de SILVA et alii(16) vem preencher, em parte, essa lacuna. parte, essa lacuna.

De início, os autores reconhecem que, no atual sistema fiscal brasileiro, o que predomina é a superposição, vazios e conflitos de competência no provimento dos bens públicos. Não existe no Brasil, em realidade, um princípio básico que norteie a distribuição de competência intergovernamental. Mas, haverá tal princípio?

A teoria das finanças públicas nos oferece algumas normas que, se aplicadas, poderiam tornar a oferta de bens públicos mais racional e eficiente. Em que consistem essas normas? Primeiro, o que caracteriza o bem público; segundo, o grau de externalidade do benefício. Ora, o que caracteriza o bem

público é a não-privatização de seu consumo e a externalidade gerada (o benefício oferecido) por este mesmo consumo. Isto é, o bem ou serviço público é aquele que pode ser usado por quem o desejar. E seu consumo pode gerar externalidades mesmo para aqueles que não o consomem diretamente.

Dessa forma, “seria justo que existisse um sistema tributário suficientemente flexível de tal sorte que a própria coletividade que se beneficiasse com as externalidades geradas pela provisão do bem público, assumisse todos os custos envolvidos. Nesse caso, o nível de governo que possuísse exatamente a abrangência da coletividade beneficiada seria responsável pela coleta das contribuições e pela provisão desse bem público”.(4: 13)

O problema aqui é medir o “grau de abrangência”. Para alguns bens, isto é mais ou menos pacífico, como é o caso do item “segurança nacional”, de clara competência da União, ou o item “limpeza pública urbana”, de inequívoca responsabilidade do Município. Mas, para outros casos, o transbordamento pode não ser apenas marginal. E aí, como proceder?

Em qualquer proposta geral que se apresente, haverá sempre o perigo da existência de áreas nebulosas quanto à definição de competência dos três níveis de governo. Estas áreas de nebulosidade podem ser diminuídas à medida que se especifica cada vez mais o conjunto de bens e serviços a serem oferecidos.

Mas um fato é cristalino: a eficácia e eficiência no provimento dos bens e serviços públicos só serão atingidas se o princípio do pagamento pelo benefício for obedecido e se houver compensação pelo transbordamento do benefício (*spillover effect*).

SILVA et alii(16) apresentam um quadro-resumo do que poderia ser a distribuição de competência entre as três esferas de governo existentes no Brasil. Reproduzimos no Quadro 3 a proposta de referidos autores.

Como se pode notar pela análise do Quadro nº 3, os autores advogam para a União quase que tão-somente o papel de programador, orientador e fiscalizador da ação do setor público. Praticamente apenas no setor de transporte há a indicação de que o governo deverá prover alguns bens.

Esta visão, a nosso ver, não se coaduna com o princípio de que sempre que os benefícios do bem oferecido transbordem da localização espacial e da coletividade mais beneficiada, os custos desse bem devam ser supridos pela

QUADRO 3
DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA INTERGOVERNAMENTAL
PARA PROVISÃO DE BENS E SERVIÇOS PÚBLICOS
(Uma Proposta)

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
EDUCAÇÃO <ul style="list-style-type: none"> - formular a Política Nacional e fixar diretrizes para a educação, em todos os seus níveis, modalidades e formas para as atividades culturais e de educação física e desportos; - planejar, coordenar, supervisionar a execução e avaliar o desempenho de todo o sistema nacional de educação, cultura e desportos; - prestar cooperação técnica e garantir a complementação de recursos financeiros, se necessário, às unidades federadas; - produção e distribuição de material didático e, suplementarmente aos Estados e Municípios, de merenda escolar, concessão de bolsas de estudo e de assistência ao estudante, em geral. 	EDUCAÇÃO <ul style="list-style-type: none"> - formular diretrizes complementares para a educação, em todos os seus níveis, modalidades e formas, para as atividades culturais e de educação física e desportos no Estado; - planejar, coordenar, supervisionar a execução e avaliar o desempenho do sistema estadual de educação, cultura e desportos; - prover, suplementarmente ao setor privado, a educação em nível superior; - prover a educação de 2º grau, Técnica, Agrícola, Supletiva e Especial; - prover, suplementarmente aos Municípios, a educação de 1º grau. 	EDUCAÇÃO <ul style="list-style-type: none"> - planejar, em nível municipal, o ensino de 1º grau; - promover a educação pré-escolar e de 1º grau; - prover, suplementarmente ao Estado, a educação de 2º grau; - coordenar as atividades de educação física e desportos; - distribuição de merenda escolar.
SAÚDE <ul style="list-style-type: none"> - formular a política nacional de saúde; - planejar, coordenar, supervisionar a execução e avaliar o desempenho de todo o sistema nacional de saúde; - elaborar normas técnico-científicas de promoção, proteção e recuperação da saúde; - prestar cooperação técnica e garantir a complementação de recursos financeiros, se necessário, aos sistemas de saúde das unidades federadas; - efetuar o controle de drogas, medicamentos e alimentos destinados ao consumo humano; - exercer controle sanitário sobre migrações humanas, bem como sobre importação e exportação de produtos e bens de interesse da saúde; - velar pelo cumprimento da legislação federal pertinente; - planejar e executar as campanhas nacionais de saúde pública. 	SAÚDE <ul style="list-style-type: none"> - formular diretrizes complementares para a saúde no Estado, articuladamente ao plano nacional de saúde; - planejar, coordenar, supervisionar a execução e avaliar o desempenho do sistema estadual de saúde; - prover diretamente serviços de saúde às pessoas, ou contratá-los com entidades de fins lucrativos ou não, sujeitando-as a fiscalização permanente; - experimentar novos métodos terapêuticos e novas modalidades de prestação de assistência de saúde; - implantar e coordenar o subsistema de serviços básicos de saúde no Estado, desenvolvendo atividades simples de proteção e recuperação da saúde; - assistir técnica e financeiramente os Municípios para que operem os serviços básicos de saúde para a população local. 	SAÚDE <ul style="list-style-type: none"> - articular seus planos locais com os planos estadual e federal para a área; - manter os serviços de saúde de interesse da população local, especialmente os de pronto-socorro; - manter a vigilância epidemiológica; - manter os serviços básicos de saúde para a população local.
TRANSPORTES <ul style="list-style-type: none"> - definir diretrizes e políticas de transportes para todas as modalidades: aéreo, hidroviário, portuário, ferroviário, rodoviário e urbano; - estabelecer normas visando ao desenvolvimento, padronização e à qualidade dos transportes no País; - planejar, implantar e operar (suplementarmente ao setor privado) os transportes aéreo, hidroviário e ferroviário; - planejar, implantar e operar a rede rodoviária interestadual e cortadores de exportação (estradas federais); - autorizar concessões para implantação de infra-estrutura e/ou de exploração dos serviços de transportes: aeroviário, hidroviário/portuário e ferroviário (inclusive metrô, trens de subúrbio e similares) e no tocante ao sistema de rodovias federais. 	TRANSPORTES <ul style="list-style-type: none"> - planejar o sistema estadual de transportes em consonância com as diretrizes nacionais, compreendendo: rede rodoviária estadual (intermunicipal e rede viária de transporte urbano das regiões metropolitanas); - implantar e operar a rede rodoviária estadual; - implantar e operar o sistema de transporte urbano rodoviário nas regiões metropolitanas; - autorizar concessão para implantação e exploração dos serviços de transportes mencionados no item anterior; - compatibilizar os planos municipais de transportes, em função do planejamento estadual. 	TRANSPORTES <ul style="list-style-type: none"> - planejar o sistema rodoviário municipal em consonância com as diretrizes nacionais compatíveis com os planos no âmbito estadual; - planejar, implantar e operar o sistema de transporte urbano local; - implantar e operar o sistema rodoviário municipal; - autorizar concessões de implantação e exploração dos serviços de transportes acima mencionados.

FONTE: Silva, José H.G. et alii, "Reforma Tributária. A Questão da Divisão Intergovernamental de Responsabilidades", em Revista de Finanças Públicas, Vol. 43, n.º 355, jul/ago/set. de 1983.

esfera de governo imediatamente superior. Entretanto, esta já é uma primeira aproximação do que se poderia fazer, quando da próxima Reforma Fiscal.

5.3. As Emendas Constitucionais n.ºs. 23 e 24

A Emenda Constitucional n.º 23, de 1.º.12.83, que se tornou vulgarmente conhecida como “Emenda Passos Porto”, introduziu algumas modificações no sistema tributário nacional. Referidas emendas foram consubstanciadas por novas redações para os Arts. 18, 23, 25 e 26 do Capítulo V, da Constituição da República Federativa do Brasil, bem como por alterações na incidência do ICM sobre alguns produtos, que, por essa Emenda incidirá, também, sobre o IPI já incluso no preço do bem, e, ainda, por modificação na sistemática da transferência vinculada ao IUCL.

As principais modificações introduzidas pela “Emenda Passos Porto”, foram:

- a) Alteração dos percentuais que são retirados do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para a formação do Fundo de Participação dos Estados (era 11% e passou para 14%); do Fundo de Participação dos Municípios (passou de 11 para 16%). O Fundo Especial continuou com o percentual de 2%. O percentual retirado do IR e IPI aumentou de 27 para 32%;
- b) Modificação na sistemática da Transferência para os Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios vinculados ao Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos ou Gasosos. De um percentual de 40%, passou para 60%, e, do total, assim arrecadado, dois terços se destinarão aos Estados, Territórios e Distrito Federal e um terço aos Municípios;
- c) Inclusão do IPI na base do cálculo do ICM incidente sobre cigarros.

Concomitantemente com a “Emenda Passos Porto” foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 24, de 1.º.12.83 (Emenda João Calmon) que incluiu no Art. 176 da Constituição Federal o seguinte parágrafo:

“§ 4.º — Anualmente, a União aplicará nunca menos de treze por cento, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

As Emendas 23 e 24 se constituem o que se chamou de “minireforma”.

De fato, estas emendas tiveram escopos bastante limitados: a primeira modifica apenas superficialmente o Código Tributário Nacional, objetivando primordialmente o fortalecimento imediato das finanças dos Estados, Distrito Federal e Municípios; a segunda, tenta garantir recursos para o setor educacional brasileiro.

Não resta dúvida de que esses objetivos fazem parte do conjunto de medidas que se pretende introduzir no sistema fiscal brasileiro. Entretanto, não é apenas com o aumento das transferências federais nem com provimento de maiores recursos para a educação que se irão resolver as graves disfunções hoje existentes no sistema fiscal do País, como o incentivo à concentração de renda, a falta de equidade e neutralidade do sistema tributário, a dependência econômica dos Estados com relação à União, etc.

Por isso foi bem posta a alcunha de “minireforma” para as Emendas Passos Porto e João Calmon.

5.4. A Emenda Airton Sandoval – Irajá Rodrigues

Objetivando aumentar as receitas dos Estados e Municípios, o Deputado Airton Sandoval apresentou ao Congresso a Emenda nº 79 a qual introduzia à Constituição as seguintes modificações:

- a) criava um imposto, de competência dos Estados e Distrito Federal sobre propriedade de veículos automotores;
- b) o imposto de renda retido pelo Estado e Distrito Federal, incidente sobre rendimentos por eles pagos a qualquer título, inclusive por suas autarquias, pertenceria a estas unidades federativas;
- c) instituíria o Fundo de Compensação dos Estados, Distrito Federal e Municípios (FCEM), destinado a ressarcir os Estados, Distrito Federal e Municípios pela perda do ICM deixado de cobrar nas exportações de produtos industrializados; do produto desse Fundo, 60% iria para os Estados e 40% para os Municípios;
- d) o imposto de renda retido pelo Município, incidente sobre rendimentos por ele pago, a qualquer título, inclusive por suas autarquias, pertenceria a esta unidade federativa;

- e) aumentava a participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios nas arrecadações do imposto de Renda e produtos industrializados, dando-lhe a seguinte distribuição:
 - 15% para o Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;
 - 20% para o Fundo de Participação dos Municípios. Assim, essa participação passava dos 32% atuais para 35%;
- f) aumentava para 20% a participação dos Municípios na arrecadação do FINSOCIAL e nas arrecadações das loterias operadas pela União.

A Emenda Sandoval, como passou a ser chamada, sofreu várias modificações em sua tramitação no Congresso, pela oposição que o Executivo fazia à proposta. Por este motivo, o deputado Irajá Rodrigues apresentou um substitutivo à Emenda Sandoval, cujos principais itens foram:

- a) criava o imposto, de competência dos Estados e Distrito Federal, sobre a propriedade de veículos automotores, estabelecendo que, do produto arrecadado, 50% iria para os Estados e 50% para os Municípios;
- b) criava o imposto sobre a transmissão de propriedade de veículos automotores usados;
- c) aumentava a participação (de 32 para 33%) dos Estados e Municípios nas arrecadações do IR e IPI, dando-lhe o seguinte destino:
 - 14% para o FPE
 - 17% para o FPM
 - 2% para o Fundo Especial;
- d) desmembrava o imposto sobre serviços de transporte e comunicações, de competência da União, em imposto sobre comunicações e imposto sobre transportes, destinando 50% deste último para os Estados, Distrito Federal e Territórios e 20% para os Municípios.

Em 22 de novembro de 1985, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional n.º 27, que introduziu as seguintes modificações:

- a) A participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios nas arrecadações do IR e IPI foi alterada de 32 para 33%. Esse adicional de 1% foi para o FPM, que passou de 16 para 17%;

- b) A Taxa Rodoviária Única (TRU), que antes era de competência da União, com repasse de 50% para os Estados, passa agora, com o nome de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, a ser de competência dos Estados. O IPVA incidirá sobre o valor venal dos veículos de passeio à alíquota de 3,5% e à alíquota de 1,5% para os veículos de transporte de passageiros. O resultado da arrecadação será dividido meio a meio entre Estados e Municípios;
- c) O Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário Intermunicipal e Interestadual de Passageiros e Cargas, que pela Lei n.º 7.450, de 23.12.85, passou a se chamar Imposto sobre Transportes, cujo produto era dividido entre a União (70%) e Estados (30%), passa a ter a seguinte distribuição:
- União: 30%
Estados: 50%
Municípios: 20%.

Esta foi, então, a chamada Reforma Tributária de Emergência, que objetivou, tão-somente, possibilitar o aumento das arrecadações dos Estados e Municípios, todos em quase situação de falência.

Tal falência se deve, em boa parte, às medidas tomadas pelo Governo Central a partir da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965. Entretanto, também não é menos verdade que o descalabro financeiro em que estão mergulhados os Estados e Municípios deste País se deve, também, à má administração dos recursos públicos, à construção de obras faraônicas (na maioria das vezes financiadas com recursos externos), sem qualquer sentido social, e à política de empreguismo. É comum a ocorrência de superpopulação em qualquer órgão estadual e municipal.

A Reforma Tributária de Emergência é, então, um simples paliativo que não resolve, sequer, o problema de curto prazo dos Estados e Municípios e que não soluciona nenhum dos problemas fundamentais do atual sistema fiscal brasileiro: a regressividade do sistema; a transferência de recursos dos Estados mais pobres para os Estados mais ricos e a superposição de competência entre as diversas esferas de governo.

Essa política míope de curto prazo, restrita e ineficaz pode, na realidade, não trazer nenhum benefício à população brasileira porque nenhuma medida foi tomada para refrear a megalomania dos governantes ou dos chamados "líderes" políticos.

Atraídos, talvez, pela possibilidade de manipularem mais recursos, esses “líderes” desencadearam uma campanha de desmembramento de municípios, criando unidades administrativas municipais e, conseqüentemente, toda uma nova estrutura burocrática, com prefeito, câmara de vereadores, secretarias, autarquias etc., de forma que os recursos talvez não sejam suficientes sequer para a manutenção dessa burocracia, pelo simples fato de essas novas unidades não possuírem suporte econômico para prover-lhes os recursos necessários à oferta de bens públicos de que as populações locais necessitam.

Assim, a economia brasileira não está a necessitar de uma simples reforma tributária, mas de uma reforma fiscal ampla que venha corrigir todas as distorções hoje existentes.

6. UMA PROPOSTA DE REFORMA FISCAL

Após as considerações dos itens anteriores, e aceitas as críticas ao atual sistema fiscal brasileiro, resta-nos apresentar uma proposta de reforma fiscal.

Contudo, devemos ter em mente que sempre é fundamental que lutemos pelo melhor, pelo ideal, razão por que não vamos propugnar aqui pela simples correção de erros como, por exemplo, evitar a transferência de recursos dos Estados consumidores para os Estados produtores através da adoção da alíquota zero nas transações interestaduais.

A proposta aqui apresentada visa, precipuamente, a tornar o sistema fiscal brasileiro mais equânime, socialmente mais justo, mais racional e eficiente.

Isto posto, devemos primeiramente nos ater ao ótimo em termos de sistema fiscal e tentarmos fazer um paralelo entre este “ótimo” e aquele existente no Brasil.

6.1. Os Princípios de um Sistema Fiscal Ótimo

Em uma forma de Governo Federativo, o sistema fiscal adotado deveria, por motivos de eficiência e economia, ser regido por quatro princípios básicos:

- a) O primeiro é que o imposto local deveria ser cobrado como pagamento do benefício oferecido, isto é, deveria ser obedecido o Princípio do Imposto pelo Benefício. Este princípio pode ser adotado tanto no plano individual como no plano de comunidades.
- b) O segundo é que deverá sempre ser possível a compensação fiscal. Este princípio tem a sua razão de ser considerando que os bens públicos locais têm uma dimensão espacial e, como tal, podem apresentar os chamados "spillover effects". Notemos, entretanto, que esta compensação só será aceitável se adotarmos, inicialmente, o Princípio do Imposto pelo Benefício.
- c) O terceiro princípio é que qualquer redistribuição de renda deve ser centralizada no governo federal. Tal princípio se aplicará tanto para redistribuição a indivíduos como para redistribuição a comunidades. Essa distribuição deve ser objeto de política federal, pois, de outro modo, a mobilidade de indivíduos e fatores levaria, muito provavelmente, a distorções alocativas e/ou populacionais dentro das unidades federativas.
- d) No plano nacional deveria ser adotado o "ability to pay principle" que deveria ser utilizado para os impostos diretos, tipo imposto de renda, pois só assim haveria redistribuição unidirecional: haveria uma redistribuição a favor dos menos poderosos.

Aceita a adoção e a obediência aos quatro princípios básicos, o sistema fiscal apresentaria as seguintes propriedades:

- a) seria neutro em termos alocativos;
- b) seria equânime;
- c) não seria um elemento desestabilizante.

A primeira propriedade exigirá que o sistema fiscal não seja elemento determinante de má alocação de recursos. Isto é, a mudança nos preços relativos dos bens, advinda com o sistema fiscal, não provocará alocações de recursos fora do ótimo social (se esta alocação já for ótima). Entretanto, se a alocação anterior não for ótima, o sistema neutro não induzirá a este ótimo.

A segunda propriedade pode ser simbolizada pelo conhecido aforismo: "tratamento igual para iguais" (equidade horizontal).

Dentro da teoria macroeconômica, o conceito de “estabilizador” tem recebido uma atenção, talvez mais que necessária. Infelizmente, quase sempre dentro do prisma da teoria dos multiplicadores, deixa de analisar o real comportamento dos preços que são, em última análise, o indicador do caminho da estabilização e que refletem mais que qualquer outra variável econômica as reações dos indivíduos às políticas adotadas pelas autoridades econômicas da comunidade. Porém, ao utilizar-se da análise do multiplicador é a estabilidade do sistema econômico como um todo que está sendo pesquisada sem, contudo, ter-se a mínima idéia do que haveria com os preços. Contudo, o comportamento dos preços é que serve de base para as expectativas futuras dos indivíduos, influenciando assim, de maneira decisiva, para a própria estabilidade do sistema econômico.

A obediência a esses princípios deverá ser tentada em duas frentes simultâneas: uma, através da ação do Governo em suas funções alocativas, redistributivas e estabilizadoras; a outra, através de uma boa estrutura tributária, cujas características seriam:

- a) A distribuição dos encargos do tributo deve ser eqüitativa. Cada um deveria ser chamado a pagar sua “justa parte”.
- b) Os impostos devem ser escolhidos de tal modo a minimizar a interferência das decisões econômicas em mercados que, de outra forma, seriam eficientes. Ao mesmo tempo, os impostos devem ser usados para corrigir ineficiências no setor privado, caso se demonstre que eles são o instrumento adequado para fazê-lo.
- c) A estrutura tributária deveria facilitar o uso da política fiscal para os objetivos de estabilização e crescimento econômico.
- d) O sistema de taxas deveria permitir uma administração não-arbitrária e eficiente e deveria ser de fácil compreensão para o contribuinte.
- e) O custo de administração e acompanhamento deveria ser o mais baixo possível.

Podemos dizer que o atual sistema brasileiro obedece a esses princípios e requisitos? A resposta mais coerente é a negativa. Senão vejamos:

- a) Em termos de eqüidade, o nosso sistema fiscal deixa muito a desejar, pois o sistema tributário brasileiro é regressivo, como já foi visto.

- b) O crédito-fiscal nas operações interestaduais é veículo de transferência de recursos dos Estados mais pobres para os mais ricos.
- c) A política de incentivos fiscais e creditícios e os subsídios beneficiam mais as regiões ricas que as pobres. De fato, temos três exemplos clássicos no Brasil de como isso ocorre. Os incentivos à exportação, por se concentrarem nos produtos industrializados, beneficiam mais o Sudeste. Cálculos efetuados por SAVASINI et alii, (13) para o ano de 1975, indicam que para cada cruzeiro exportado o exportador brasileiro recebia 40 centavos. Os cálculos para o Nordeste, efetuados por VIANNA (18) mostram que os incentivos ao exportador nordestino se situavam, para o mesmo ano, em torno de 19 centavos. O Subsídio ao trigo e ao petróleo, por razões óbvias, beneficiam mais o Sudeste que o Nordeste.
- d) Os gastos governamentais federais no Nordeste em determinados anos, conforme demonstra REBOUÇAS et alii (11) não chegam sequer a cobrir o que é pago pelos nordestinos aos cofres da União.
- e) Os gastos federais no Nordeste, conforme mostra a Pesquisa da Fundação Getúlio Vargas, para os anos de 1970 e 1975, (8) nas áreas de educação e cultura, habitação e serviços urbanos, saúde e saneamento, trabalho e previdência social e segurança e defesa (veja Tabelas 9 e 10) não são compatíveis nem com o tamanho da população nordestina, nem com a renda "per capita" da Região.

Dessa forma, podemos dizer que nem o princípio do imposto pelo benefício, nem o princípio do imposto pela capacidade de pagamento, nem o princípio da compensação pelos benefícios estão presentes no atual sistema fiscal brasileiro.

Sabemos, é verdade, que o princípio do Imposto pelo Benefício é quase impossível de se aplicar, pois é difícil quantificar em que proporções os bens públicos são utilizados pelos membros de uma mesma ou de outras comunidades. E que o princípio da Compensação Fiscal só seria aplicável se existisse o Imposto pelo Benefício e se se conhecesse o montante do benefício transferido para outras comunidades. Mesmo neste caso, essa compensação só poderia ser feita através de preços mais altos, pagos por essas outras comunidades, pelos bens comprados da comunidade supridora do benefício.

TABELA 9
REGIONALIZAÇÃO DAS DESPESAS SOCIAIS, SEGUNDO OS SETORES
1970
(Cr\$ Milhões de 1984)

Discriminação	Educação e Cultura	Habitação e Serviços Urbanos	Saúde e Saneamento	Trabalho e Previdência Social	Segurança e Defesa	Totais
Norte	52.336 (4,24%)	6.927 (5,84%)	33.095 (7,61%)	74.655 (2,45%)	102.362 (4,00%)	269.375 (3,65%)
Nordeste	243.976 (19,78%)	—	69.268 (15,93%)	452.549 (14,85%)	403.292 (15,78%)	1.169.085 (15,82%)
Sudeste	608.016 (49,28%)	13.854 (11,69%)	202.416 (46,55%)	2.082.649 (68,35%)	1.461.548 (57,19%)	4.368.483 (59,11%)
Centro-Oeste	208.573 (16,91%)	97.744 (82,47%)	96.205 (22,12%)	110.828 (3,64%)	213.191 (8,34%)	726.541 (9,83%)
Sul	120.834 (9,79%)	—	33.864 (7,79%)	326.328 (10,71%)	375.585 (14,69%)	856.611 (11,59%)
Brasil	1.233.735 (100,00%)	118.525 (100,00%)	434.848 (100,00%)	3.047.009 (100,00%)	2.555.978 (100,00%)	7.390.095 (100,00%)

FONTE DOS DADOS ORIGINAIS: "Regionalização das Transações do Setor Público" – 1970–Vol. II – Governo – Anexo Estatístico—GV/IBRE.

Obs.: Os dados se referem à UNIÃO – ADMINISTRAÇÃO CENTRAL.

TABELA 10
REGIONALIZAÇÃO DAS DESPESAS SOCIAIS, SEGUNDO OS SETORES
1975
(Cr\$ Milhões de 1984)

Discriminação	Educação e Cultura	Habitação e Serviços Urbanos	Saúde e Saneamento	Trabalho e Previdência Social	Segurança e Defesa	Totais
Norte	95.691 (4,60%)	4.353 (18,99%)	135.682 (4,57%)	410.294 (1,76%)	192.896 (5,42%)	838.916 (2,63%)
Nordeste	485.568 (23,36%)	1.434 (6,26%)	478.461 (16,11%)	2.761.869 (11,85%)	565.142 (15,87%)	4.292.474 (13,44%)
Sudeste	883.554 (42,52%)	2.355 (10,27%)	1.593.970 (53,65%)	15.233.163 (65,39%)	1.602.526 (44,99%)	19.315.568 (60,49%)
Centro-Oeste	330.748 (15,92)	14.336 (62,55)	281.425 (9,47)	1.837.042 (7,88)	797.868 (22,40)	3.261.419 (10,21)
Sul	282.641 (13,60%)	443 (1,93%)	481.307 (16,20%)	3.057.476 (13,12%)	403.133 (11,32%)	4.225.000 (13,23%)
Brasil	2.078.202 (100,00%)	22.921 (100,00%)	2.970.845 (100,00%)	23.299.844 (100,00%)	3.561.565 (100,00%)	31.933.377 (100,00%)

FONTE DOS DADOS ORIGINAIS: IBRE/FGV, CONSOLIDAÇÃO CEDEC/IBASE, 1982.

Assim, tais princípios não nortearam a Comissão de Reforma Tributária de 1965 e, conseqüentemente, eles não se aplicam ao sistema tributário nacional. Dos quatro princípios apresentados no início desse item, o único implantado pela Reforma foi o terceiro pois que toda a redistribuição de renda é coordenada pelo governo central (mesmo os 20% do ICM transferidos pelo Estado para os Municípios seguem metodologia determinada pelo Governo Federal). A redistribuição de rendas definidas pela Comissão foi uma "compensação" pela perda de receita dos Estados com a transferência de alguns impostos do âmbito estadual para a esfera federal. (1, cap. 3)

Algo há de ser feito para minorar a regressividade e a ineficiência do sistema fiscal brasileiro.

A proposta que apresentamos a seguir pretende trazer alguma contribuição aos debates sobre o assunto, oferecendo pontos de vista que, mesmo polêmicos, merecem mais profunda reflexão.

6.2. A Reforma Fiscal Pretendida*

A presente proposta baseia-se em três princípios:

- a) a volta ao federalismo fiscal, econômico e político;
- b) a busca por uma economia mais real;
- c) a busca por um sistema fiscal mais equânime.

A volta ao federalismo fiscal é preponderante para que haja um crescimento harmônico entre os diversos brasis. De fato, o federalismo fiscal levará ao federalismo econômico e, conseqüentemente, ao federalismo político. Aí, então, haverá condições para o crescimento que desejamos para todas as regiões do Brasil: um crescimento sem disparidades, quer espaciais, quer pessoais.

O federalismo que advogamos não diz respeito apenas à liberdade de criação de receita para os governos estaduais e municipais (embora a excessiva concentração do poder de arrecadação pela União tenha sido danosa a essas unidades administrativas) mas, também, à liberdade de gastos, com atribuições bem definidas sobre a competência dos três níveis de governo.

* Adaptado de: VIANNA, Pedro Jorge Ramos. Uma Contraproposta de reforma. In: ———, *Política fiscal: uma contribuição ao debate*. Fortaleza, IEL/FIEC, 1984. pp. 24-33.

O problema fundamental é que a reforma de 1965 determinou com o centralismo, primeiro, um sistema de transferências de recursos intergovernamentais (veja-se o caso do crédito-fiscal do ICM) que não tem justificativa nenhuma na teoria das finanças públicas; segundo, criou um “sistema de compensação de perdas”, que é uma aberração institucional e econômica.

Desse modo os repasses invisíveis intergovernamentais devem ser abolidos, pois transferem recursos dos Estados pobres para os ricos.

Quanto ao sistema de compensação ele é aceito na teoria das finanças públicas quando do pagamento dos chamados “spillover effects” mas, jamais, como uma medida predeterminada para “compensar” perdas, como o fez a Comissão de Reforma ao instituir os diversos “fundos” de transferências para os Estados.

Aqui, deve-se lembrar a argumentação de SAMUELSON(12) que mostra que nenhum princípio de compensação é efetivo quando há perdedores e ganhadores. Além do mais, este falso princípio de compensação institucionalizado pela Comissão de Reforma de 1985 fortalece, ainda mais, o centralismo econômico e político no Brasil pois, na maioria das vezes, as transferências da União passam a ser acopladas a programas estabelecidos pelo Governo Central, deixando pouca autonomia para a decisão do Estado onde aplicar tais recursos. Diga-se, a bem da verdade, que essas vinculações têm diminuído sensivelmente por força da pressão dos Estados, o que mostra a incorreção da medida inicial.

Dessa forma, a volta ao federalismo fiscal não é apenas uma ânsia de liberdade dos Estados, mas uma medida que se consubstancia nos ensinamentos da teoria econômica.

Dentro do segundo princípio que deveria gerir uma nova reforma tributária, está aquele que afirma que não se deve usar o sistema tributário como indutor genérico de atividades econômicas.

No Brasil, mormente a partir do Governo Kubitschek, o sistema fiscal tem servido como direcionador da atividade econômica e — mais que isso — tem transformado a economia brasileira em uma economia de mercado fictícia, onde tudo é regulado, orientado e decidido pelo Governo Federal. Isto é, o avultado número de regulamentos e a existência de toda espécie de subsídios tem transformado a economia brasileira em uma economia fictícia, pois demanda e oferta são artificialmente criadas. A par disso, a proliferação

de tais subsídios termina por instalar, preservar e aumentar a ineficiência na economia nacional.

Aqui, o que se discute não é o tamanho do Estado dentro da economia, pois, segundo a Lei de Wagner, à medida que a economia se desenvolve, maior é a presença do Estado na economia. O que se questiona é a presença excessiva do governo, enquanto regulador da atividade econômica.

Finalmente, temos o problema de equidade. Sabemos que a Reforma de 1965 não contribuiu para que o sistema fiscal brasileiro se tornasse mais equânime, nem horizontal, nem verticalmente. Dessa forma, urge que algo seja feito com esse objetivo. Assim, os dois princípios que regem, teoricamente, um sistema fiscal ótimo, quais seja, o princípio do imposto pela capacidade de pagamento e o princípio do imposto como pagamento do benefício oferecido, deveriam ser a viga-mestra do sistema fiscal a ser implantado.

A aplicação do imposto pela capacidade de pagamento, quase que se restringe ao imposto direto, porquanto se torna praticamente impossível diferenciar, no imposto indireto, o nível de renda ao consumidor. Entretanto, algo se pode fazer com taxas diferenciadas de impostos para os diversos bens que compõem a cesta básica do consumidor.

Quanto ao princípio do imposto pelo benefício oferecido, englobam-se aí todos os impostos indiretos e o que no Brasil se chama de "taxa de melhoria". Só que, no Brasil, há uma confusão enorme nesse sentido, pois se mistura imposto sobre a propriedade com taxas de melhoria e até com imposto sobre o consumo. Veja-se, por exemplo, o caso do FNT: ele é ao mesmo tempo um imposto sobre a propriedade, uma taxa de melhoria e um imposto sobre o consumo. Outro exemplo é a TRU: foi instituída como taxa de melhoria, mas é um imposto sobre a propriedade. E qual a justificativa para ser um imposto federal? Sobre a TRU, como já foi visto, esta falha foi corrigida com o advento da Emenda Constitucional nº 27.

É necessário, então, que se estabeleçam os impostos dentro de princípios de política fiscal já definidos e aceitos pela comunidade acadêmica e que tais impostos sejam estabelecidos, observando-se o fato econômico, consumo ou produção, e não o tipo de bem sobre o qual vai incidir o imposto.

Desta forma, em consonância com os princípios anteriormente estabelecidos, oferecemos um roteiro de reforma fiscal, onde procuramos corrigir os pontos falhos, que, em nossa opinião, existem no sistema fiscal brasileiro.

6.2.1. Redistribuição dos Gastos Públicos pelas Diversas Esferas de Governo

Os técnicos do Governo têm anunciado a disposição do Governo Federal em redefinir as atribuições alocativas entre as diversas esferas administrativas.

A redistribuição dos gastos públicos deverá, por questão de equidade e eficiência econômica, obedecer aos princípios de pagamento do imposto pelo benefício, de uma eqüitativa redistribuição de renda e da compensação fiscal. Assim, propomos que:

- a) os gastos com Segurança, Saúde, Justiça e Educação Secundária e Superior fiquem exclusivamente a cargo da União;
- b) os gastos com Educação Primária fiquem a cargo dos Municípios;
- c) os demais gastos deveriam ser regidos pelo seguinte princípio: se o bem a ser realizado apresentar "spillover effect", deve ser financiado pela esfera do governo imediatamente superior.

A "rationale" para a proposição "a" é que Segurança e Saúde são os principais bens através dos quais se pode fazer uma redistribuição de renda sem qualquer distorção.

Quanto ao item "Justiça", ela se justifica em termos de equidade e operacionalidade. Na situação em que se encontra o sistema judiciário brasileiro, somente se seus gastos forem transferidos para a União, poderia este setor se desvincular do Executivo Estadual e, com isso, primar pela equidade de tratamento judicial.

No que se refere aos gastos com Educação, propõe-se que a Educação Primária fique a cargo dos Municípios, tendo em vista que, de princípio, os efeitos desses gastos são predominantemente locais. Quanto à Educação Secundária e Superior admite-se, hoje, o transbordamento de fronteiras de seus efeitos, razão por que a União é que deveria ser responsável por esses gastos.

A proposição "c" se justifica dentro do próprio princípio de imposto pelo benefício.

6.2.2. Reformulação do Sistema Tributário

O sistema tributário divide-se em impostos diretos e impostos indiretos. Os impostos diretos são, basicamente, aqueles que incidem sobre a renda e sobre o patrimônio. No Brasil, existe um imposto sobre a renda e se consideram somente dois impostos sobre a propriedade: o IPTU e o ITR. Existe, ainda, um imposto direto que incide sobre a transmissão de bens imóveis, o ITBI, que na realidade, é um imposto sobre venda ou doação. Como, também, um imposto direto sobre o faturamento da empresa, que é o FINSOCIAL.

Quanto aos impostos indiretos, temos três grandes subdivisões: os impostos sobre a comercialização, os impostos sobre os serviços e os impostos sobre o uso dos fatores. Estes são os fatos geradores de impostos e os tributos devem estar associados a estes fatos, não à espécie do bem envolvido.

Dessa forma, as proposições de mudanças no Sistema Tributário Nacional seriam:

6.2.2.1. Impostos Diretos

a) Imposto de Renda

Em obediência ao princípio da equidade, vertical e horizontal, dever-se-ia transformá-lo no mais progressivo possível, o que poderia ser obtido através da abolição dos inúmeros incentivos ao capital, embutidos na declaração de rendimentos.

Obviamente, não se advoga aqui a extinção pura e simples de todos os incentivos concernentes ao IR, mas uma análise acurada do assunto, permitindo-se tais incentivos apenas quando se destinassem a uma melhoria na distribuição de renda espacial.

Não se poderá permitir que os incentivos no mercado de capital sejam fonte de regressividade do IR, como hoje ocorre. Imposto que deveria ficar a cargo da União.

b) Imposto Predial e Territorial Urbano

Dever-se-ia reestruturar esse imposto a fim de torná-lo progressivo. Ele seria cobrado a alíquotas diferenciadas, dependendo da localização, da área e do tipo de construção. Desta forma, sugere-se que, para uma

mesma área e localização, o apartamento seja taxado mais fortemente que a casa residencial. Imposto a cargo do Município.

c) Imposto Territorial Rural

O princípio aqui seria o mesmo do utilizado para o IPTU, acrescido da idéia de se adicionar um índice de regressividade relacionado ao uso do imóvel. Ou seja, quanto mais explorado for o imóvel menor a alíquota do ITR. Imposto a cargo da União.

d) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

A arrecadação do IPVA para veículos de passeio deveria destinar-se aos Municípios, pois são as cidades as mais penalizadas pela poluição sonora e ambiental pela maioria desses veículos. Isto é, o IPVA sobre automóveis e utilitários leves deve ser de competência dos Municípios; o IPVA sobre os demais veículos automotores seria da competência da União.

e) Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

O ITBI deveria ser cobrado pelo Município, quando o imóvel estivesse na área urbana; na área rural, pelo Estado. Deveria haver alíquotas diferenciadas entre eles, sendo a alíquota Municipal maior que a estadual. Dever-se-ia estudar um sistema de taxaço que fosse progressivo, levando-se em conta a localização, o tamanho e o valor do imóvel. Quando a transmissão do imóvel fosse por herança ou doação, o beneficiário deveria pagar imposto sobre o capital transferido pois isso caracteriza um ganho de renda. O imposto ficará a cargo da União.

f) O FINSOCIAL

Deveria ser extinto, pois, na realidade, representa um imposto sobre imposto e para isso não há justificativa econômica.

6.2.2.2. Impostos Indiretos

Apesar de reconhecer que a Teoria das Finanças Públicas elege três subgrupos de impostos indiretos, defendemos, na realidade, a existência de dois subgrupos, já que o imposto sobre serviço nada mais é que um imposto sobre a comercialização de algo. Isto significa dizer que o fato econômico é um só:

a venda de um bem qualquer. Desta forma, devemos tratar os impostos indiretos em dois subgrupos: os impostos sobre a comercialização e os impostos sobre o uso do fator de produção. Assim, defendemos a seguinte tese:

a) Imposto sobre a Comercialização

Sob este título devem ser agrupados todos os impostos indiretos hoje existentes no sistema fiscal brasileiro: IPI, ICM, Imposto Exportação, Imposto Importação, ISS, IUM, IUEE, IULCLG, IOC, ISTC, IST etc.

Há, ainda, uma infinidade de taxas como taxa portuária ou taxa de embarque, por exemplo, mas essas taxas podem ser tratadas como tarifas cobradas por serviços prestados. Seriam, então, um preço cobrado por um determinado serviço e não um imposto.

Os impostos sobre a comercialização seriam, na proposição aqui apresentada, unificados em um único imposto, que poderia ter alíquota diferenciada por produto — ou por valor — conforme o caso, mas sempre obedecendo ao princípio da equidade. Em termos de distribuição da competência de tributo entre as diversas esferas de governo, poder-se-ia adotar o seguinte princípio: para operações que envolvessem ciclos de comercialização entre diferentes Estados, o tributo seria de competência da União; para operações com ciclo dentro de um Estado, mas envolvendo diferentes Municípios, o imposto que sobre ele incidisse seria da competência do Estado; finalmente, para operações cujo ciclo de existência se efetuasse dentro de um só Município, a competência de tributá-lo caberia ao Município.

O imposto incidiria em cada etapa do ciclo de comercialização, sobre o valor adicionado.

Alguns exemplos ilustrarão melhor este ponto de vista. Imaginemos que uma empresa de São Paulo venda um determinado produto para uma empresa em Fortaleza. Nessa primeira etapa, o imposto cobrado sobre essa operação iria para a União; numa segunda etapa, a empresa de Fortaleza vende a mercadoria para uma firma em um Município X dentro do Estado do Ceará. Aí o imposto seria cobrado pelo Estado. Numa terceira etapa a empresa do Município X vende a mercadoria para o consumidor final, dentro do próprio Município. O imposto seria de competência do Município. O imposto incidiria tantas vezes quantas fossem as etapas de comercialização, obedecendo sempre ao princípio da taxa sobre o valor adicionado.

Admitamos que uma agência de um banco em Fortaleza empreste uma determinada quantia a uma empresa nessa cidade. Nesse caso, o imposto seria de competência do Município de Fortaleza. Em uma segunda operação, essa agência empresta para uma firma localizada em outro Município do Ceará: o imposto seria de competência do Estado. E, finalmente, em uma terceira operação, a agência empresta uma determinada soma a uma empresa localizada em outro Estado. O imposto nesse último caso seria da competência da União.

Há de se argumentar que esse tipo de sistema tributário funciona, na prática, como obedecendo ao Princípio de Destino e, portanto, adotando a alíquota zero para vendas interestaduais o que, em princípio, prejudicaria os Estados ditos produtores. Recordemos, primeiramente, que aqui não haveria transferência de recursos interestaduais, razão por que os conceitos de Estado Produtor e Estado Consumidor perdem o significado; segundo, recordemos que o Estado passará a participar de todos os impostos hoje existentes, o que, possivelmente, mais que cobrirá a “perda” de impostos nas vendas interestaduais.

É óbvio que pela complexidade do assunto não tivemos a pretensão de elaborar um estudo definitivo sobre a matéria. Apenas tencionamos sugerir possíveis caminhos, cabendo a uma Comissão de Reforma, a operacionalização e justificativa definitiva — teórica e empírica — das mudanças a serem efetuadas.

b) Imposto sobre o Uso dos Fatores de Produção

Embora não fazendo parte do que normalmente no Brasil se denomina sistema tributário, há ainda em nosso País o que se poderia chamar imposto sobre o uso dos fatores de produção (principalmente mão-de-obra). De fato, existe neste País uma gama enorme de impostos sobre a mão-de-obra. Atualmente, sobre a folha de pagamento de uma empresa incidem 7 (sete) tipos diferentes de taxas e contribuições que representam um acréscimo de 20,15% sobre o valor pago à mão-de-obra.

Será que alguém já fez uma pesquisa entre os trabalhadores perguntando qual situação eles prefeririam: continuarem existindo essas contribuições ou que fossem aumentados os salários e fossem criados mais empregos?

Sobre este aspecto, já que advogamos uma reforma tributária profunda, deveria haver uma preocupação de reformulação, pois, enquanto o uso do

capital é incentivado, o emprego de mão-de-obra é penalizado. Também aqui se verifica o espectro regulador do Governo criando taxas, contribuições, penalidades, que quase nunca representam os verdadeiros anseios da classe trabalhadora. É o tecnocracismo decidindo o que é “melhor” para uma sociedade sem auscultá-la sobre o assunto.

Em resumo, o argumento é que o sistema fiscal brasileiro deixe de ser regido por casuísmos inconseqüentes, irracionais e danosos à economia brasileira, mas que seja orientado por princípios aceitos teoricamente e aplicáveis de modo racional.

A “implementação” de uma reforma como a proposta, modificará tão profundamente o atual sistema fiscal brasileiro que somente uma Assembléia Nacional Constituinte terá o respaldo da sociedade para referendá-la.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ARAÚJO, A. B. et alii, **Transferência de impostos aos estados e municípios**. Rio de Janeiro, INPES/IPEA, 1973. (Relatório de pesquisa, 16)
2. BANCO MUNDIAL. **World development report 1985**. Washington, 1985.
3. BATISTA JR., P. N. **Mito e realidade da dívida externa brasileira**. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1983.
4. BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Reforma. **Reforma tributária nacional**. Rio de Janeiro, FGV, 1966. (Publicação, 17)
5. CARTA do IBRE. **Conjuntura econômica**. 39(2): 7-20, fev.1985.
6. CONTAS NACIONAIS. **Conjuntura econômica**. Vários números.
7. ERIS, Ibrahim. Uma Contribuição para a Reforma Tributária. **Revista de Finanças Públicas**, 43(353), jan./mar.1983.
8. Fundação Getúlio Vargas. IBRE. **Regionalização das transações do setor público: 1970 e 1975**. Rio de Janeiro, s.d.
9. LEAL, Gerardo Cesar Machado. Uma Avaliação da carga tributária federal. **Conjuntura econômica**. 39(6): 34-5, jun.1985.
10. NÓBREGA, M. Sistema Tributário Nacional. Perspectivas de sua alteração. **Revista de Finanças Públicas**. 43(355) jul./set.1983.
11. REBOUÇAS, O.E. et alii. Desenvolvimento do Nordeste; diagnóstico e sugestões de política. **Revista Econômica do Nordeste**, 10(2): 189-430, abr./jun.1979.
12. SAMUELSON, P.A. Evaluation of real national income. **Oxford Economic Papers**. 1950.
13. SAVASINI, J.A.A. et alii, **O Sistema brasileiro de promoção às exportações**. Rio de Janeiro, FIPE/USP, 1974. (Trabalho para discussão, 3)
14. SILVA, Fernando A. Rezende & SILVA, M.C. **O Sistema tributário e as desigualdades regionais: uma análise da recente controvérsia sobre o ICM**. Rio de Janeiro, IPEA/INPES, 1974. (Monografias, 13)
15. SILVA, J. Haniilton G. **Reflexões sobre a Reforma Tributária**. Fortaleza, CAEN-CME/UFC, 1983. (Texto para discussão, 39).
16. TELES, J.A. & RODRIGUES, Ozia. Reforma tributária: a questão inter-governamental de responsabilidades. **Revista de Finanças Públicas**, 43(355), jul./set.1983.

17. VIACAVA, C. Reforma tributária. **Revista de Finanças Públicas**, 42(351), jul./set.1982.
18. VIANNA, Pedro J.R. Análise dos efeitos das políticas de comércio externo do Brasil sobre o setor externo nordestino: 1948-1979. **Revista Econômica do Nordeste**, 12(2): 305-93, abr./jun.1981.
19. VILLELA, L.A. & PITA, Ç. A Carga tributária no Brasil. **Conjuntura econômica**, 39(11): 105-109, nov.1985.
20. SAMUELSON, P.A.; "Evaluation of Real National Income", **Oxford Economic Papers** (MS), 1950.

Abstract. The many changes, to which the Brazilian tax code has been submitted during the last twenty years, did not succeed in providing, neither the fiscal system, with a logic coherence nor the necessary social justice principles they needed. In this paper, the author discusses the 1965 Fiscal Reform aftermath, the several constitutional ammendments approved by the National Congress on the subject, the interministerial working group proposals suggesting a new fiscal reform, as well as the last constitutional ammendment (N.º 27) which aims at introducing the county spirit into the Brazilian Constitution. So, based on the fundamental principles of Public Finance Theory, the author presents a set of proposals in order to improve the Brazilian fiscal system, without caring about the immediate question of who is going to gain or to lose, but aiming mainly at making it more equitable, rational and free from serious distortions thrown into it.