
EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA: EXPERIÊNCIAS RECENTES E TENDÊNCIAS FUTURAS*

Fernando Rezende**

Resumo

Ao longo da história, os sistemas tributários foram sofrendo profundas mudanças para se ajustarem à evolução da economia e a demandas da sociedade por maior justiça fiscal. Nesse processo, antigas crenças vão sendo abandonadas, fazendo com que os sistemas tributários modernos evoluam no sentido da maior predominância de impostos gerais sobre o consumo na composição da receita fiscal. Este artigo analisa os fatores que vêm impulsionando as mudanças apontadas; ressalta a aceleração das transformações na estrutura tributária resultante da globalização econômica e financeira; comenta as propostas que estão sendo analisadas no Congresso para pôr o Brasil na rota da harmonização tributária

* Trabalho concluído em dezembro de 1995.

** Presidente do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

internacional; e avalia as tendências futuras e as dificuldades de promover ajustes mais rápidos em democracias federativas como a brasileira.

Nas duas últimas décadas, profundas transformações promovidas nos sistemas tributários mundiais derrubaram antigas crenças quanto às tendências de evolução da estrutura tributária durante o processo de desenvolvimento. A tese de que os sistemas tributários evoluiriam na direção de uma crescente predominância dos impostos sobre a renda — do trabalho e do capital [Hinrichs (1966)] — na composição da receita pública, baseada em análise empírica das transformações ocorridas na primeira metade deste século, foi sendo contestada por fatos mais recentes. Embora os desdobramentos desse novo ciclo de mudanças ainda seja difícil de antever, é certo que o padrão tributário do início do próximo milênio deverá apresentar diferenças significativas em relação ao modelo que prevaleceu na maior parte deste século.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

O traço marcante das transformações em curso é a maior ênfase nos impostos gerais sobre o consumo. À medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram a mostrar-se mais perversos, a crença longamente acalentada de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas foi sendo abalada. Em um mundo cada vez mais integrado, a disputa por atração de novos investimentos forçou maior moderação na tributação dos lucros obtidos internamente, sob pena de fuga de empreendimentos produtivos para regiões que oferecessem um tratamento mais favorecido. No tocante à tributação da renda pessoal, conhecidas hipóteses teóricas sobre impactos negativos de alíquotas marginais que implicavam a transferência para o governo da maior parte dos ganhos auferidos por pessoas de alta renda ganharam força e popularidade. O argumento de que a partir de um determinado nível de tributação as pessoas optariam por trabalhar menos para evitar verem a grande maioria de seus ganhos adicionais serem confiscados pelo governo calou fundo na mídia e fez que com inúmeras mudanças efetuadas nessa área, em vários países,

limitassem o número e o valor das alíquotas aplicáveis à tributação da renda pessoal.

As transformações ocorridas a partir dos anos 70 foram impulsionadas por um amplo debate acadêmico sobre a natureza dos desequilíbrios macroeconômicos e as medidas necessárias para corrigi-los. O receituário keynesiano, que enfatizava o controle da demanda agregada para atenuar as flutuações cíclicas da atividade econômica, começou a ser mais severamente contestado no momento em que situações não contempladas naquela teoria, como a convivência do desemprego com altas taxas de inflação — a *estagflação* —, passaram a ser vivenciadas em vários países do Ocidente. Nesse momento, engrossaram as vozes daqueles que defendiam solução distinta: estimular a produção e a oferta agregada como formas de combater os desequilíbrios.

No plano fiscal, a tese do *supply-side economics* encontrou em Arthur Laffer um de seus mais ardorosos defensores. Os argumentos sintetizados na chamada curva de Laffer apontavam para medidas opostas àquelas que predominavam até então. O estímulo à oferta deveria provir da redução dos impostos que oneravam os custos de produção, os investimentos, a produtividade e os lucros. Por seu turno, o aumento da produção contribuiria para atenuar o desemprego e a alta de preços, de modo a atuar positivamente sobre os problemas enfrentados.

Embora a teoria do *supply-side economics* não tivesse sido bem recebida nos meios acadêmicos e na administração pública norte-americana, e perdesse rapidamente o espaço que alcançou na mídia no final dos anos 70, ela antecipou o debate sobre mudanças tributárias que vieram a ser posteriormente implementadas. Com o aproximar do final do milênio e a aceleração do processo de globalização dos mercados, as preocupações com o impacto da aplicação interna de políticas tributárias severas sobre decisões de produção e de investimento, processadas em escala planetária, traduziram-se em um maior esforço de

harmonização. Assim, as políticas tributárias domésticas começaram a ser cada vez mais pautadas por práticas internacionais, implicando limites estreitos à adoção de práticas isolacionistas.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Na América Latina, o ritmo das mudanças tributárias foi afetado pelas dificuldades decorrentes do prolongamento da crise econômica que se abateu sobre o continente desde o início da década de 70. Com exceção do Chile, que por razões particulares pôde promover as reformas estruturais necessárias — entre elas a tributária — ainda em meados da década de 70, os demais países mais importantes do continente permaneceram prisioneiros de uma crise fiscal marcada por elevados e persistentes déficits orçamentários, que não davam qualquer espaço à adoção de medidas voltadas para a redução do ônus tributário. Só no final dos anos 80 e início dos anos 90 é que, na esteira de planos de estabilização monetária que obtiveram forte respaldo popular, países como o México e a Argentina puderam consolidar mudanças em seus sistemas tributários com características bastante semelhantes àquelas empreendidas mais de uma década atrás pelos países mais industrializados do Ocidente. O Brasil, que ainda é retardatário nesse processo, começa agora a tomar medidas concretas na mesma direção.

1 Fatores que Impulsionam as Mudanças Tributárias Recentes

Inúmeros fatores estão por detrás dos movimentos que impulsionam as transformações tributárias que vêm ocorrendo em escala mundial. Entre eles, cabe destacar: a) a globalização econômica e financeira; b) a formação de blocos econômicos regionais; c) a redefinição do papel do Estado; e d) a nova realidade do mercado de trabalho.

1.1 A Globalização Econômica e Financeira

A globalização dos mercados é um dos fatores mais significativos. Do lado financeiro, a diversificação dos

instrumentos hoje utilizados para mover capitais através dos oceanos, e a velocidade com que esses recursos se movem de uma parte a outra do globo terrestre, fazem com que a ignorância das regras internacionais desse jogo possa representar enorme prejuízo para aqueles que as desrespeitarem.

A questão é particularmente pertinente no caso dos capitais que se dirigem para o setor produtivo. As exigências da modernização e da competitividade não dispensam o recurso a fontes externas de financiamento, cuja sensibilidade a fatores que reduzam a rentabilidade dos investimentos por elas financiados é conhecida. Práticas comuns no passado em muitos dos países em desenvolvimento, de penalizar o investimento externo tributando o lucro auferido por empresas estrangeiras (no momento da realização e por ocasião da sua remessa ao país de origem) não têm, portanto, mais lugar.

A rigor, o problema é atualmente muito mais complexo. Os instrumentos financeiros utilizados para financiar os investimentos internacionais ganharam em diversidade e sofisticação. Embora os investimentos diretos ainda representem uma parcela expressiva dos recursos canalizados para a América Latina nos últimos anos, as demais modalidades de aplicação de recursos externos — ações e bônus — assumiram uma posição predominante [Griffith-Jones (1994)]. Isso significa que a preocupação com aspectos gerais da tributação não é suficiente. É necessário preocupar-se com o detalhe das normas legais, as quais regulam a cobrança dos impostos que afetam a rentabilidade dessas aplicações, inclusive com as questões operacionais pertinentes.

Capitais de curto prazo, que se dirigem a aplicações especulativas, são menos sensíveis a diferenças de tratamento tributário entre países receptores quando essas diferenças forem mais do que compensadas por taxas de juros atraentes, pois eles buscam apenas ganhos fáceis que

possam ser sustentados pelo tempo suficiente para garantir boa remuneração aos aplicadores e gerentes. O mesmo não ocorre, todavia, com recursos que buscam um retorno garantido no médio e longo prazos, ainda que a taxas menos atraentes, como é o caso, por exemplo, dos fundos de pensão. Nesses casos, a questão tributária pode ter papel decisivo nas decisões relativas à sua aplicação.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Tão importante quanto a prática tributária do momento, para a tomada de decisões sobre a aplicação de recursos financeiros em investimentos de médio e longo prazos de retorno, é a estabilidade das normas ao longo do tempo. Assim, não basta aos países em desenvolvimento promover a harmonização de suas práticas tributárias em escala internacional para ter acesso, em igualdade de condições, aos recursos oriundos da poupança internacional. Assegurar a prevalência das regras é requisito igualmente importante para o sucesso nessa competição.

No que diz respeito ao fluxo de produtos, a abertura econômica estreita as possibilidades de os países tributarem suas exportações ou imporem impostos internos prejudiciais à competição dos produtores domésticos com os produtos importados. Em casos especiais de notórias vantagens comparativas derivadas de fatores naturais — mais encontradas na produção primária —, ainda é possível imaginar a possibilidade de sustentar-se um ônus tributário na exportação em uma conjuntura de preços externos extremamente favorável, desde que esse tributo seja visto como um instrumento de política de comércio exterior e não como meio de reforçar as finanças governamentais. A regra geral, todavia, é abolir inteiramente todos os gravames que possam afetar a competitividade dos produtos domésticos no mercado internacional.

A regra anterior é impossível de ser cumprida quando subsistem impostos de natureza cumulativa. Impostos sobre as vendas e as receitas afetam duplamente a capacidade do produtor doméstico de enfrentar com sucesso os desafios da abertura. Eles oneram as exportações, mas não as importações (quando não existem nos países de origem), fazendo com que o produto estrangeiro desfrute de condições mais vantajosas na concorrência com o produto nacional no mercado interno. O mesmo aplica-se à contribuição sobre os salários — geralmente destinada ao financiamento da previdência social — embora nesse caso o

problema seja atualmente menos grave por ser uma prática difundida internacionalmente.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

A distância geográfica pode atenuar o efeito das distorções tributárias sobre o mercado de produtos, em face dos custos de transporte e dos demais custos a ele associados, o que permite alguma margem para que o produto interno sofra um ônus tributário mais elevado que o importado. No entanto, essas margens também tornam-se mais estreitas com o avanço do processo de formação de blocos econômicos regionais.

1.2 A Formação de Blocos Econômicos Regionais

A formação de mercados comuns e zonas de livre comércio, que avança a passos largos no cenário internacional, agrega um elemento ainda mais poderoso para o processo de harmonização tributária internacional. A contigüidade geográfica e a eliminação das tradicionais barreiras ao comércio entre países fazem com que o problema tributário ganhe maior visibilidade na ausência de providências concretas para evoluir na direção de práticas tributárias comuns entre os países de um mesmo bloco. A experiência européia é elucidativa a esse respeito. Ainda que o lento caminho ali percorrido em busca de maior harmonização fiscal não possa ser reproduzido em função das exigências desse final de século, os ensinamentos que podem ser ali colhidos não devem ser desprezados.

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) é um caso que merece ser tratado com mais atenção. Com a consolidação da estabilidade econômica nos países do bloco, os demais fatores que tornavam menos perceptíveis as diferenças de tratamento tributário desaparecem, pondo em relevo o fator em questão. Alguns estudos recentes sobre o tema [Macon (1992)] mostram que há problemas sérios a resolver nessa área, que podem comprometer a consolidação do MERCOSUL, caso o assunto não venha a merecer maior atenção dos países envolvidos.

Ambos os processos, a globalização dos mercados e a formação de blocos regionais, interferem fortemente sobre a autonomia dos estados nacionais no tocante à formulação de políticas — a tributária entre elas. A isso reúne-se a tendência marcante, em muitos países, de reforço do poder de atuação de instâncias subnacionais de governo, com conseqüente redução dos poderes até então retidos pelo governo central. Todos esses fatores — a globalização, a abertura, a integração macrorregional, a descentralização —, juntamente com a privatização de atividades até então mantidas na esfera pública, convergem para um esforço de revisão do papel do Estado de conseqüências importantes para o futuro da tributação.

1.3 A Redefinição do Papel do Estado

Uma primeira questão que surge na esteira do debate sobre a revisão do papel do Estado é o tamanho das suas necessidades de financiamento. É evidente que o limite das exonerações tributárias exigidas pela maior competição internacional — por capitais e produtos — é dado pelas necessidades de recursos para sustentar as responsabilidades que o Estado precisa satisfazer. A despeito do discurso universal que defende uma profunda redefinição do papel do Estado, não há, todavia, evidências conclusivas com respeito a uma esperada redução das suas necessidades de financiamento. A carga tributária bruta dos países da Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE) manteve-se praticamente estável ao longo dos anos 80 (em um patamar médio de 38% do PIB, segundo dados constantes do “*Revenue Statistics of OECD. Member Countries*”, vários anos), não obstante os avanços da privatização.¹ Na América Latina a situação é distinta, mas as informações disponíveis para alguns países também não configuram uma tendência de queda, e sim de aumento dos coeficientes de

¹ Na medida em que recursos fiscais poderiam estar sendo utilizados para cobrir subsídios concedidos a empresas estatais, a privatização poderia acarretar uma redução do gasto público.

carga tributária na década de 80. Mesmo no Chile, o país do continente que mais longe e mais rapidamente avançou na senda das reformas estruturais exigidas pelo momento, o coeficiente de carga tributária não revela uma queda significativa nas respectivas necessidades de financiamento nesse mesmo período.²

Ainda é prematura qualquer previsão sobre as possibilidades futuras de uma reversão na tendência observada durante a maior parte deste século de um aumento intermitente, porém seguro, da carga tributária no Ocidente. Uma relativa estabilização já se faz notar, acompanhada de mudanças significativas na sua composição. Isso pode significar que menores demandas financeiras por parte de setores submetidos a um processo mais avançado de privatização teriam sido contrabalançadas por maiores demandas oriundas de setores tradicionais, principalmente as de natureza social, oriundas da dinâmica demográfica e das maiores dificuldades encontradas em toda parte para conciliar as exigências da modernidade tecnológica com as necessidades de criação de empregos. De fato, estudo da OCDE [Oxley *et alii* (1990)] revela que o crescimento da despesa pública como porcentagem do PIB nos países desse bloco foi contido durante a segunda metade dos anos 80 sem provocar, contudo, uma queda no tamanho do setor público, devido ao crescimento da despesa em programas sociais (*Welfare*).³

Outro fator que agrega às demandas financeiras do Estado é o compromisso com os encargos da dívida pública, também apontado no estudo acima citado. O crescimento da dívida

² Para um conjunto de seis países latino-americanos (Bolívia, Colômbia, Costa Rica, México, Argentina e Chile), a carga tributária no final dos 80 era em média de 16,5% do PIB, contra 15,4% do PIB no início dessa década. Apenas no Chile observou-se uma ligeira queda (de 24,8% para 23,0% do PIB) nesse período [Carciofi *et alii* (1994)].

³ Para o conjunto dos países industrializados, a relação despesas públicas/PIB cresceu de 36,7%, em 1972, para 48,3%, em 1985, e 48,9%, em 1989. Para os países em desenvolvimento, os números a respeito são: 23,8%, em 1972; 30,2%, em 1980; e 32,7%, em 1985 [Hemming (1991)].

pública nas duas últimas décadas foi um fenômeno quase universal. Como proporção do PIB, a dívida pública líquida — interna e externa — dos países da OCDE retomou uma forte tendência expansionista a partir de 1990, após significativos esforços de contenção que permitiram uma certa estabilidade na relação dívida/PIB ao longo dos anos 80. Nas projeções para 1995, o coeficiente dívida/PIB para o conjunto dos países da OCDE é de 44%, mais de duas vezes maior que o índice registrado em 1980 [Oxley *et alii* (1990)]. Nesse caso, o saque contra o futuro, efetuado alguns anos atrás, estaria comprometendo as possibilidades de se promover uma redução nos níveis de tributação em consonância com a revisão das atribuições do Estado neste final de século.

Uma questão interessante é provocada pela tendência à descentralização fiscal. Um corolário importante do surgimento de instâncias reguladoras supranacionais exigidas pela formação de blocos econômicos regionais é o maior papel reservado a governos locais no atendimento de demandas da respectiva sociedade, conforme vem sendo observado na Europa, com a única exceção da Inglaterra [Batley and Stocker (1991)].⁴ Principalmente nos países de maior extensão territorial, a descentralização vem-se transformando em um princípio básico de política fiscal, mas nem sempre vem acompanhada de maior descentralização das competências impositivas. Esse é, entretanto, um movimento a ser observado com cuidado. A descentralização do poder de tributar pode vir a ser uma conseqüência lógica da busca de maior racionalidade no uso de recursos públicos e dará, se intensificada, maior autonomia e responsabilidade aos governos locais, em conformidade com o que vem sendo defendido em muitas partes.

Em regimes federativos, a autonomia dos poderes locais (estados ou províncias e municípios) é uma questão da maior relevância, mas que precisa ser reavaliada à luz das

⁴ No caso da Inglaterra, a perda de poder dos governos locais teria sido acompanhada de maior participação de instituições quase públicas na provisão de serviços públicos de acordo com as diretrizes da privatização.

exigências da integração. A concessão, aos poderes locais, de autonomia para tributar não pode sobrepor-se aos interesses maiores do país. Só nos casos em que o ônus do tributo circunscreva-se às fronteiras da autoridade tributária é que essa autonomia pode ser exercida sem problemas (exemplos típicos são o imposto sobre a propriedade, de caráter municipal, e o imposto sobre o consumo final, cobrado dos habitantes de um determinado estado ou província). Assim, a natureza do federalismo fiscal também precisa ser objeto de atenção.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Nas federações que integram a OCDE, observou-se uma significativa queda na participação do governo central nas receitas tributárias entre 1955 e 1975, que não teve prosseguimento, todavia, a partir de então. Entre 1975 e 1989, não se observou, também, nenhuma tendência nítida de mudança na composição da receita tributária de estados e municípios nos países federais da OCDE, embora, em alguns casos, a participação de impostos gerais sobre o consumo tenha crescido às expensas de outras modalidades de tributação de bens e serviços [Messere (1993)].

Uma das maneiras de conciliar a autonomia federativa no campo fiscal com as necessidades de harmonização é partilhar as competências impositivas entre os componentes da federação. A harmonização requer que se caminhe na linha da simplificação dos sistemas tributários, substituindo a multiplicidade de bases tributárias por um número reduzido de tributos que explore, de forma uniforme, as três principais bases tributárias conhecidas: o consumo, a renda e a propriedade. Para que essa evolução não colida com os interesses federativos, é necessário repartir a competência para instituir e administrar os principais impostos existentes. Como a tendência universal é utilizar a tributação abrangente do consumo como fonte principal de financiamento do gasto público, é aqui que as possibilidades de partilhar um único tributo são mais evidentes.

A adoção de um só imposto sobre o valor agregado em regimes federativos é uma questão que vem merecendo destaque. Alguns admitem que a questão é de difícil solução, o que explicaria o fato de que importantes países da OCDE que ainda não adotam o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) como peça central de seus sistemas tributários — como os Estados Unidos e a Austrália — não o fizeram por dificuldades inerentes ao sistema federativo. O caso da Alemanha, no entanto, é ilustrativo de uma bem-sucedida experiência de adoção do IVA em uma federação. A proposta brasileira, a ser comentada adiante, apresenta uma solução nova para um velho problema de preservar um IVA estadual sem comprometer os interesses da harmonização e o espírito da Federação.

1.4 A Nova Realidade do Mercado de Trabalho

As mudanças que vêm ocorrendo no mercado no trabalho são outro fator importante para a avaliação das tendências de evolução das estruturas tributárias neste final de século e início do próximo milênio. Importantes estudos recentes sobre esse tema [Freeman e Soete (1994)] têm apontado para o surgimento, nos países industrializados, de problemas até então típicos de países em desenvolvimento, como é o caso do desemprego estrutural. O que acontece no campo há tempo, a rápida redução na ocupação de mão-de-obra em atividades agrícolas, estende-se agora às principais ocupações urbanas na indústria e demais setores modernos da economia. A perspectiva de uma crise de desemprego não solucionável pelos instrumentos tradicionais de estímulo à atividade econômica é motivo de grande inquietação.

Parte do receituário conhecido para os problemas do desemprego tem nítidas implicações tributárias. Recomenda a necessidade de mudanças radicais na legislação trabalhista, no sentido da desregulamentação das relações entre patrão e empregado, de forma a reduzir os custos da contratação e da dispensa do trabalhador para fazer face às exigências de maior mobilidade de mão-de-obra. Na mesma

linha, as demandas por redução dos encargos que oneram os salários e o custo do emprego são veiculadas com insistência.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Em todo o mundo, contribuições compulsórias sobre os salários formam a principal base de sustentação financeira dos sistemas previdenciários, cuja sobrevivência, nos moldes conhecidos, é ameaçada por exigências decorrentes da atual crise de desemprego. A reforma dos sistemas previdenciários é, portanto, um item importante da agenda internacional que vem sendo enfrentado com graus distintos de sucesso, em várias partes do globo.

As reações a propostas de limitar a proteção que o Estado oferece ao trabalhador, para viabilizar a redução dos tributos que incidem sobre os salários, variam bastante em função de distintas realidades político-institucionais. Países cuja organização sindical tem maior solidez — como os da Europa — exibem uma participação de tributos sobre salários na sua estrutura tributária muito maior do que aqueles em que o poder dos sindicatos é mais reduzido — como os asiáticos. Na América Latina, o Chile foi o país que empreendeu a mudança mais radical no sistema previdenciário nos anos recentes, fazendo que o peso das contribuições sobre salários na sua carga tributária seja hoje dos mais reduzidos entre os países do continente. Tendo em vista o atraso que os países da região acumulam na corrida por uma inserção competitiva no mundo internacional, as pressões por mudanças nos encargos trabalhistas são, nesse caso, ainda mais fortes.

Em resumo, os distintos fatores aqui analisados constituem um forte motor que impulsiona as transformações tributárias em curso e sinaliza o caminho a ser percorrido. O ritmo dessas transformações é desigual, mas a força centrípeta gerada pela velocidade das mudanças que vêm ocorrendo no mundo tende a atrair todos aqueles que ainda giram em uma órbita mais distante. O resultado desse movimento ainda não pode ser inteiramente vislumbrado, mas as linhas gerais já estão traçadas. Os sistemas tributários estarão

cada vez mais pautados por exigências de harmonização, uniformização e estabilidade.

2 Transformações Recentes

Uma breve mirada no que vem acontecendo em algumas partes do mundo pode lançar alguma luz sobre o futuro. A esse respeito, convém examinar a experiência dos países que compõem a OCDE, os tigres asiáticos e as economias mais importantes da América Latina.

Um alentado trabalho sobre a política tributária dos países da OCDE [Messere (1993)] mostra:

- a) uma enorme dependência da receita pública de recursos provenientes de tributos sobre a renda pessoal, o consumo e os salários (contribuições previdenciárias). Essas três fontes apenas eram responsáveis, em 1989, por cerca de 85% da receita dos países desse grupo. Se somadas as receitas provenientes dos impostos sobre a renda de corporações e sobre a propriedade, essa porcentagem sobe para 96%;
- b) uma tendência de crescimento nos índices de carga tributária global, no período 1965-1979, seguida de relativa estabilidade nos anos 80;
- c) coeficientes de carga tributária mais baixos e índices mais moderados de crescimento em países com organização federal de governo no período analisado; e
- d) que o aumento da participação do Imposto de Renda pessoal e das contribuições previdenciárias na carga tributária, observado em praticamente todos os países do grupo entre 1965 e 1975, não se repetiu daí em diante. Entre 1975 e 1989, países europeus que tinham baixa participação dos impostos gerais sobre o consumo em sua receita promoveram acréscimos significativos nesse item, como consequência das exigências de harmonização fiscal da

comunidade europeia. O mesmo não ocorreu com os países não-europeus da OCDE (Japão, Estados Unidos e Austrália).

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Uma óbvia lição extraída da experiência europeia do período 1965-1989 é a de que mudanças profundas na estrutura tributária requerem um prazo longo para se concretizarem. A história, a cultura, os compromissos políticos, as necessidades financeiras, as exigências sociais requerem complicadas negociações para a mediação de inúmeros conflitos de interesses em países de sólida reputação democrática. Onde esses compromissos são menos fortes e a democracia menos sólida, as possibilidades de mudanças mais rápidas são mais amplas.

A questão que precisa ser encarada é até que ponto os países líderes do Ocidente serão forçados a acelerar as transformações em seu sistema tributário para acompanhar o ritmo mais veloz de mudanças empreendido por atores importantes do cenário econômico mundial da atualidade — os asiáticos. As informações referentes ao Japão mostram um crescimento extraordinário do coeficiente de carga tributária no período 1965-1990. Em 1965, a carga tributária do Japão era igual à de Portugal (18% do PIB) e superior apenas à da Turquia entre os países da OCDE. Em 1990, esse mesmo coeficiente havia subido para 31% do PIB, aproximando-se bastante da média do grupo. A quase totalidade desse crescimento foi explicado por aumento na participação do imposto sobre a renda das pessoas e das empresas e das contribuições previdenciárias. Apenas em 1989 é registrada uma participação, ainda inexpressiva (1% do PIB), de impostos gerais sobre o consumo na receita tributária japonesa. Nesse período, portanto, as mudanças ocorridas no sistema tributário japonês mostraram um ajustamento, com um retardo de quase duas décadas, ao padrão observado para a OCDE como um todo até meados dos anos 70.

Os tigres asiáticos (Coréia, Malásia, Singapura, Indonésia) continuam apresentando coeficientes de carga tributária bem

mais baixos que o padrão da OCDE — entre 15% e 20% do PIB — e que se mantiveram relativamente estáveis no período 1985-1992. De acordo com os dados do Fundo Monetário Internacional (FMI), a mais significativa mudança na estrutura tributária desses países, observada nesse período, foi a queda na participação de tributos sobre o comércio e transações internacionais, bastante acentuada na Coreia e na Indonésia. Outra característica importante desse grupo de países é a reduzida importância das contribuições previdenciárias na composição da receita total, muito embora a Coreia, a exemplo do que foi observado para o Japão, tenha acusado um expressivo incremento nesse componente das receitas governamentais.

Na América Latina, a situação é muito distinta, mas os principais países da região, à exceção do Brasil, promoveram reformas tributárias profundas como parte integrante de seus esforços recentes de estabilização. Em todos os principais casos conhecidos, a pedra de toque das mudanças nos sistemas tributários foi a adoção ou consolidação de tributos abrangentes sobre o consumo de acordo com o figurino do IVA europeu. Na esfera do Imposto sobre a Renda, as mudanças caminharam no sentido de reduzir o ônus suportado pelas empresas, para estimular os investimentos, e reduzir as alíquotas marginais do imposto exigido das pessoas físicas, juntamente com o aumento dos limites de isenção. A adoção de um imposto sobre o ativo das empresas, na forma de uma taxa presumida do lucro, também foi uma prática adotada em vários países para melhorar a arrecadação desse tributo em um contexto de graves deficiências na administração tributária [Carciofi *et alii* (1994)].

O caso brasileiro é diferente. Tendo realizado uma reforma tributária em 1988, como parte do processo de elaboração de uma nova Constituição, o país viu-se, desde então, prisioneiro de uma armadilha difícil de desarmar. A Constituição de 1988 ampliou em demasia as responsabilidades do Estado — principalmente no campo

social (é bom lembrar que sua promulgação ocorreu dois anos antes dos eventos que mudaram o mundo) —, instituiu novas contribuições para o financiamento dessas responsabilidades (contribuições essas de natureza cumulativa), e deu seqüência a um processo de descentralização fiscal que, até agora, permanece inconcluso. Assim, e a despeito de haver sido pioneiro na adoção de impostos gerais sobre o valor agregado (criado em 1967 na esfera estadual), o país acumulou novas distorções tributárias a partir de 1988, que, apesar de terem sido objeto de propostas de revisão desde então, permaneceram intocáveis até o momento.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

O problema é agora retomado como parte de um amplo conjunto de reformas constitucionais voltado para a modernização do Estado brasileiro e sua adaptação às realidades socioeconômicas deste final de século. O projeto de emenda constitucional ao capítulo tributário da Constituição brasileira enviado ao Congresso Nacional (PEC 175/95) busca eliminar algumas das suas mais notórias distorções — principalmente as que afetam as exportações e os investimentos — e evoluir na direção de uma profunda reformulação dos impostos sobre o valor agregado existentes. Ao projeto de emenda constitucional juntam-se alterações importantes na tributação da renda das empresas e das pessoas, objeto de projetos de lei que também estão sendo apreciados pelo Congresso Nacional.

A reunião dos dois principais tributos sobre o valor agregado hoje existentes no sistema tributário brasileiro, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) federal e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estadual, é a mais importante mudança contemplada no atual projeto de reforma tributária. O objetivo é caminhar na direção de um IVA abrangente, embora a proposição atual ainda não contemple a inclusão da totalidade do setor terciário na mesma base. As características básicas do novo tributo são as seguintes:

Base: atividades primárias e secundárias, o comércio e os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal (igual à do atual ICMS).

Alíquotas: para cada bem, existiriam duas alíquotas, uma federal e a outra estadual, ambas incidentes tanto sobre operações internas como interestaduais, e também sobre importações.

Características das alíquotas: uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, podendo ter valores diversos para diferentes mercadorias ou serviços. Assim, para uma dada mercadoria, a soma das alíquotas estadual e federal seria sempre a mesma.

Fixação das alíquotas: as alíquotas estaduais seriam fixadas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada com quórum elevado (três quartos de seus membros). As alíquotas federais seriam fixadas em lei ordinária, vedada medida provisória.

Legislação: lei complementar definiria as normas aplicáveis à cobrança do imposto.

Administração, arrecadação e fiscalização: cada unidade da Federação administraria a parte que lhe couber do imposto. Deverá ser incentivada a integração das fiscalizações para combater a sonegação.

Comércio exterior: todas as importações seriam tributadas e todas as exportações desoneradas do tributo.

Importa assinalar as vantagens da nova sistemática de tributação contida na proposta do Executivo Federal do ponto de vista da simplificação tributária e do combate à sonegação. Com respeito à simplificação, a existência de uma legislação básica uniforme em todo o território nacional, aplicável tanto pelo fisco federal quanto pelos estaduais, representa um substancial benefício. Na verdade, não é só a

legislação que conta. Como ambos, União e estados, tributarão a mesma base, é indispensável que os procedimentos administrativos sejam também uniformizados para evitar desentendimentos que seriam danosos para todos.

Mais importante ainda é a solidariedade que se estabelece entre os fiscos com respeito ao controle e à fiscalização. Há muito que a integração das fiscalizações é demandada pelas autoridades fazendárias federais e estaduais como requisito importante para o melhor desempenho da ação fiscalizadora e o combate efetivo à sonegação.

A característica inovadora da proposta brasileira está em viabilizar a adoção do IVA — destino em um regime federativo sem que seja necessário atribuir a competência para instituir esse imposto exclusivamente à União. Os estados membros, que no Brasil detêm há quase 30 anos a competência para cobrar o mais importante tributo sobre o valor agregado existente no país — o ICMS —, manteriam esse prerrogativa, associando-se ao governo federal com vistas à instituição de um único IVA nacional.

Um velho problema brasileiro — a dificuldade de adotar o princípio do destino na tributação estadual — fica automaticamente solucionado. Na situação atual, o imposto estadual é cobrado parcialmente na origem e parcialmente no destino, com alíquotas diferenciadas nas fronteiras interestaduais conforme o destino geográfico das mercadorias: mais baixas no comércio do Sul para o Norte e mais altas no sentido inverso.⁵ Esta medida, que visa atenuar o impacto da concentração da atividade produtiva no Sul do país, tem-se mostrado perversa por propiciar um forte incentivo à sonegação do tributo (como a alíquota interna é muito maior que a interestadual, há um forte estímulo para que vendas internas sejam metamorfoseadas em operações

⁵ *As alíquotas básicas do ICMS são as seguintes: 17% nas operações internas (18% em alguns estados), 7% nas vendas interestaduais sentido Sul-Norte, e 10% nas vendas interestaduais no sentido inverso.*

interestaduais para reduzir o imposto devido, configurando o que ficou conhecido como o *passeio das notas fiscais*).

As alternativas longamente discutidas para adotar o princípio do destino nas vendas interestaduais — alíquota zero na fronteira ou cobrança na origem com a implantação de um mecanismo de compensação dos saldos de operações interestaduais — nunca prosperaram por implicarem aumento da sonegação e enormes dificuldades operacionais. Com a partilha da base tributária, a questão pode ser solucionada automaticamente, com a interveniência da União nas vendas interestaduais na forma descrita a seguir.

A proposta é a seguinte: nas vendas para outros estados, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual no estado de origem seria transitoriamente debitada à União, de forma a assegurar a uniformidade da tributação na fronteira. Conseqüentemente, na entrada da mercadoria no estado de destino, o contribuinte teria um crédito contra a União em montante correspondente ao débito registrado na operação anterior. O crédito contra a União cancelaria o débito anterior, de forma que esse mecanismo não se traduz em aumento da receita federal; na operação subsequente, o estado de destino captaria integralmente o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual sem que houvesse qualquer prêmio à sonegação.

Um exemplo numérico ajuda a compreender melhor o argumento exposto. Suponha-se que, para um produto qualquer X, a alíquota estadual do novo ICMS seja igual a 18%, e a alíquota federal, a 4%. Nesse caso, a alíquota total incidente sobre esse produto seria igual a 22%. Suponha-se, ainda, que a alíquota interestadual seja igual a 5%. De acordo com a mecânica anteriormente descrita, ocorreria o seguinte em uma venda interestadual:

(Em porcentagem)

Origem	Destino			
	Débito	Crédito	Débito	Saldo
União	17(13+4)	17	4	-13
Estado	5	5	18	13

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Como se observa, para o contribuinte, a alíquota interestadual seria sempre igual à interna (22%), retirando o prêmio hoje concedido à sonegação. Para a União, o débito de 13%, feito em um primeiro momento em caráter transitório, é anulado por crédito de igual valor concedido posteriormente, cancelando qualquer efeito sobre sua arrecadação. No final, sobre essa operação a União arrecadaria 4%, o estado de origem, 5% e o estado de destino, 13%, totalizando os 22% de carga tributária incidente sobre o produto em questão.

Parece claro que o modelo descrito permite ir mais longe na direção de uma implementação plena do princípio de destino para o novo ICMS estadual. Para tanto, bastaria que a alíquota estadual fosse reduzida a zero, conforme fica demonstrado a seguir:

(Em porcentagem)

Origem	Destino			
	Débito	Crédito	Débito	Saldo
União	22(18+4)	22	4	-18
Estado	0	0	18	18

Nessa hipótese, o estado de destino arrecadaria 18% e a União, 4%, nada cabendo ao estado de origem nessa operação.

Como estabelece o texto do projeto de emenda constitucional, caberia ao Senado Federal fixar, por resolução aprovada por três quartos de seus membros, as alíquotas estaduais do novo ICMS, enquanto a alíquota federal seria matéria da alçada de lei federal. Como a decisão do Senado é independente (à resolução do Senado não cabe veto do Executivo), a alíquota federal deve necessariamente sujeitar-se à estadual, dado o limite imposto pela capacidade do contribuinte e da economia em suportar um ônus tributário sobre o valor agregado. Não há como imaginar que a União possa invadir o espaço hoje ocupado pela tributação estadual. A rigor, é a liberdade da União em fixar suas alíquotas que fica cerceada, dados os limites econômicos mencionados.

Vale a pena notar que a exigência de um quórum elevado para que o Senado aprove a resolução que irá fixar as alíquotas estaduais é importante por dois motivos: para dar mais estabilidade ao sistema e para garantir o necessário equilíbrio entre receitas próprias e transferências. Para um grande número de estados, a hipótese de que o Senado venha a fixar as alíquotas estaduais em níveis mais elevados do que as vigentes atualmente não é interessante, pois isso

reduziria o espaço da alíquota federal, prejudicando a base dos fundos compensatórios. De outra parte, um conjunto menor de estados reagiria contra uma hipótese oposta — a de que o Senado reduzisse as alíquotas estaduais —, pois isso redundaria em perdas de receita própria que não seriam compensadas por transferências constitucionais. A preservação do equilíbrio requer, portanto, um quórum privilegiado para evitar o acirramento de conflitos.

Cumpra assinalar que a solução ora contemplada para o IVA brasileiro abre uma possibilidade que tem sido negada por alguns especialistas com respeito à adoção desse tributo por estados-membros de uma federação. A tese de que, em regimes federativos, o IVA deve ser atribuído exclusivamente à União, admitindo-se apenas a partilha da arrecadação com os estados, tem muitos adeptos (ver, por exemplo, Boadway Roberts e Shah (1993), mas embora tenha fortes fundamentos econômicos, esbarra em pesadas restrições políticas, principalmente em países federados de longa tradição de autonomia financeira estadual. Por ter sido o único país federal que adotou um imposto sobre o valor agregado no nível estadual, o Brasil constitui um importante laboratório de análise dos vícios e virtudes dessa opção. Nesse sentido, a mudança que está sendo agora contemplada pode oferecer subsídios para casos semelhantes.

A questão política merece um grande destaque nas lições que podem ser extraídas da análise das transformações recentes com vistas à antevisão do futuro. Em que pese os condicionamentos impostos pelas mudanças econômicas, as possibilidades de os países convergirem para situações mais uniformes são dadas por limitações de ordem política. Já foi comentado anteriormente o fato de que as transformações são mais lentas em países de regime democrático solidamente instalado. Em regimes federativos, as limitações políticas são ainda mais fortes, pois o número de interlocutores do processo de reforma é mais elevado. Nesse caso, a busca de soluções compartilhadas, que conciliem os interesses dos entes de uma federação, pode ser um

caminho mais rápido para o ajustamento da estrutura tributária de países federados às tendências evolutivas internacionais.

3 Tendências Futuras

A análise dos fatores que vêm impulsionando as transformações tributárias no último quartel deste século mostra que a natureza e a velocidade dos ajustamentos depende das pressões oriundas do processo de globalização. Não por acaso, as mudanças iniciaram-se e avançaram mais rapidamente naquilo que interfere com o movimento internacional de capitais. Como o dinheiro é a mercadoria que circula com maiores facilidade e rapidez, práticas tributárias muito diferenciadas em economias maduras penalizam os países que fugirem ao padrão aceitável internacionalmente, promovendo uma rápida necessidade de ajustamento (o rebaixamento das alíquotas do Imposto de Renda de pessoas e de empresas, promovido pelos Estados Unidos em 1986, forçou uma rodada semelhante nos países europeus). Países em desenvolvimento, cujas margens de rentabilidade do capital investido forem mais favoráveis do que o padrão vigente, teriam um espaço extra para manter uma diferença de tratamento, mas à medida que se integrarem mais ao circuito internacional, esse espaço tornar-se-á mais estreito.

No mercado de produtos, as mudanças são mais lentas, em face de a circulação de mercadorias ser menos ágil que a de capitais. Distâncias, hábitos de consumo, barreiras não-tributárias ao comércio provêm uma razoável margem de manobra para a tributação. Não por acaso, a Comunidade Européia foi que iniciou um abrangente processo de harmonização tributária de mercadorias e serviços, baseado na substituição de múltiplos impostos preexistentes por um imposto geral sobre o consumo — o IVA. É que no caso de formação de mercados comuns, isso torna-se uma exigência óbvia. Nos demais blocos econômicos em formação, ainda

não se nota um esforço semelhante àquele promovido pela Comunidade Européia, embora o fato não tenha sido desprezado. Parece claro, todavia, que o movimento na direção iniciada pela Europa Ocidental é inevitável. Um imposto geral sobre o consumo, obedecido o princípio do destino na sua instituição, é o caminho racional para que a tributação interna de mercadorias e serviços seja neutra do ponto de vista do comércio internacional.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTARIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Menor mobilidade ainda ocorre no mercado de trabalho. Aí, inclusive, as facilidades propiciadas no passado para a migração de mão-de-obra menos qualificada para os países desenvolvidos podem ser afetadas pelo crescimento do desemprego e o ressurgimento de fortes reações nacionalistas. Não são, portanto, pressões internacionais que irão condicionar futuras mudanças na tributação da mão-de-obra, a não ser indiretamente. Pressões internas, relacionadas ao crescente custo de programas de bem-estar social e às dificuldades de sustentar o financiamento desses programas com contribuições incidentes sobre os salários, são mais relevantes.

Indiretamente, fatores externos suscitam propostas de redução de encargos sobre a mão-de-obra, quando tais encargos são vistos como obstáculo à competitividade internacional. A isso junta-se o argumento de que a redução desses encargos pode ser um importante elemento de estímulo ao emprego, o que tem um forte apelo social. Aqui, é menos provável que se observe no futuro próximo uma clara tendência de convergência de ações. Tendo em vista as distintas realidades históricas com respeito a sistemas de proteção social existentes no mundo, as possibilidades de mudanças no padrão de financiamento ficam condicionadas a reformas mais profundas nos regimes previdenciários. Como a modernização tecnológica tende a reduzir drasticamente o peso do custo de mão-de-obra no preço final das mercadorias, e como boa parte dos serviços, em que deve concentrar-se o grosso do emprego urbano, é *non-tradable*, os problemas de competitividade gerados por

impostos sobre os salários podem ser substancialmente reduzidos, principalmente no caso de países industrialmente mais avançados.

Maiores dificuldades serão enfrentadas pelos retardatários na fila do desenvolvimento. Nesse caso, é provável que países em desenvolvimento sejam forçados a promover alterações mais radicais em seus sistemas previdenciários, a exemplo do que já vem ocorrendo em parte da América Latina, reduzindo os encargos sobre a folha de salários para preservarem a competitividade de seus produtos, tanto no mercado internacional quanto no doméstico. A primeira convergência nessa área deve dar-se no âmbito dos próprios países em desenvolvimento que batalham para ingressar em condições favoráveis no círculo mais estreito das nações mais desenvolvidas.

O rumo da harmonização contempla três cenários distintos: o financeiro, o comercial e o trabalhista. No cenário financeiro, os movimentos são mais rápidos, as cenas mais transparentes, o desfecho mais conhecido. A tributação dos fluxos financeiros deverá ser abolida e o resultado das aplicações realizadas (lucros, dividendos, juros, etc.) ajustado ao padrão internacional em curto espaço de tempo. Hipótese interessante a esse respeito é veiculada em um recente ensaio de Vito Tanzi (1995). Levando em conta a distinta modalidade das várias fontes de renda, Tanzi prenuncia a possibilidade de o avanço da integração econômica internacional forçar o retorno de uma tributação cedular da renda para que a renda do capital (juros e dividendos, por exemplo) adapte-se mais facilmente à globalização do mercado financeiro e elimine as vantagens hoje concedidas aos paraísos fiscais. Isso daria mais velocidade ao processo de harmonização das práticas tributárias que afetam o movimento internacional de capitais.

No cenário comercial, o desfecho é previsível, embora o tempo requerido seja incerto pela maior lentidão dos movimentos. Não há uma perfeita sintonia no comportamento

dos vários atores aí envolvidos. No entanto, a evolução na linha de adoção de um imposto geral sobre o consumo pode ser percebida. A preservação de impostos especiais (*excises*) para um número muito reduzido de casos não cria problemas sérios para a integração, desde que as alíquotas não sejam muito díspares, além de sustentar uma importante fonte de receita para os governos. Nesse caso, é possível que os dois casos mais importantes desse gênero — fumo e bebidas — sejam preservados, e que a tributação de combustíveis fósseis (petróleo) adquira cada vez mais a característica de um *imposto ambiental*, tendo em vista as enormes pressões para coibir o uso de produtos que contribuem para a degradação do meio ambiente.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

O cenário trabalhista é, como vimos, aquele sobre o qual tem-se uma percepção menos clara dos prováveis desdobramentos tributários. A assimetria de situações vivenciadas internacionalmente conduz a ritmos distintos de mudanças. Tendo em vista as desvantagens enfrentadas pelos países que estão a meio caminho na corrida do desenvolvimento, é possível que esse grupo convirja mais rapidamente para níveis reduzidos de encargos tributários sobre a mão-de-obra na esteira do avanço de propostas de privatização de regimes previdenciários. Maior previsibilidade existe para a tributação da renda do trabalho, principalmente o de alto nível de qualificação, tendo em vista a sua maior mobilidade internacional. Nesse caso, como também foi lembrado por Tanzi, o processo de redução das alíquotas marginais do Imposto de Renda das pessoas físicas, já iniciado em vários países, deverá ganhar em amplitude e velocidade.

Conciliar as tendências de harmonização tributária com as necessidades específicas de uma federação é uma questão que merece maior escrutínio. A substituição de múltiplos tributos incidentes sobre uma mesma base por um número reduzido de impostos de base ampla veda a possibilidade de equilibrar a repartição das receitas entre a União e os estados-membros mediante a atribuição, a cada um deles, de

competências tributárias exclusivas. A competência concorrente também não é compatível com a uniformização da legislação e de práticas administrativas. Parece claro, portanto, que o caminho é adotar um regime de competências partilhadas, no qual uma mesma base tributária, como o consumo, ou a renda, passa a ser objeto de tributação simultânea pelas entidades que compõem a Federação.

Partilhar as competências é distinto de partilhar o tributo. A partilha de tributos — uma fórmula adotada mundialmente — implica a atribuição a uma das partes — a União ou os estados — da competência para instituir e arrecadar o tributo, obrigando-a a entregar parte da receita à outra segundo critérios estipulados em lei. A partilha da competência significa que a instituição do tributo é conjuntamente decidida, na medida em que se requer uma lei nacional para definir suas características básicas. Sob as condições estipuladas nessa lei, ambas as partes manteriam autonomia para arrecadar e administrar a parcela correspondente às alíquotas a elas atribuídas e poderiam, inclusive, legislar supletivamente sobre a parte que lhes couber nesse tributo.

Em qualquer hipótese, é preciso considerar, ainda, o problema decorrente das desigualdades regionais internas. A experiência de vários países com mecanismos de *revenue sharing* mostra que a acomodação de conflitos internos provocados pela concentração da base tributária em determinadas áreas é uma tarefa de complexa solução. Nenhuma fórmula de rateio é capaz de resolver satisfatoriamente as necessidades de equilibrar, vertical e horizontalmente, a distribuição das receitas no território. Quase sempre, as dinâmicas econômica e demográfica vão à frente das alterações nas fórmulas de repartição, o que constitui um foco permanente de conflitos.

A existência de vários mecanismos de redistribuição, associados a regimes de partilha da arrecadação de tributos, costuma agravar as disparidades inter e intra-regionais pela

ausência de sintonia entre as distintas fórmulas de rateio aplicadas. Um único fundo compensatório, constituído por parcelas da arrecadação de impostos abrangentes, elimina o problema criado pela dispersão de critérios de rateio, mas pode ampliar as distorções no caso de as regras de repartição não serem bem ajustadas. Em que pese a possibilidade apontada, essa última alternativa parece, desde que bem administrada, uma opção mais satisfatória.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

O reforço da capacidade de tributação dos poderes locais — os municípios —, atribuindo-lhes a competência para instituir e arrecadar um imposto abrangente sobre a propriedade, é uma aposta coerente com o movimento de descentralização fiscal e com o fortalecimento da capacidade de executar políticas públicas em espaços subnacionais. Impostos sobre a propriedade não têm efeitos significativos do ponto de vista da competitividade econômica e atendem com distinção a princípios básicos de justiça fiscal. Embora haja enormes diferenças com respeito à utilização dessa modalidade de tributo, é provável que o avanço das propostas de descentralização crie condições favoráveis ao aumento de participação de tributos sobre a propriedade na estrutura das receitas públicas. Sinais nessa direção são emitidos por inúmeras propostas de incluir nos critérios de rateio dos fundos compensatórios a variável *esforço tributário próprio* para valorizar a ação dos governantes que se empenham em explorar melhor as tradicionais bases da arrecadação municipal.

O caminho da descentralização passa também pela *descentralização* do contribuinte e não apenas da arrecadação. Ele envolve o mencionado incentivo à melhor exploração do tributo sobre a propriedade e a participação do município na partilha das bases tributárias abrangentes — o consumo, principalmente. Dessa forma, a dependência de transferências compensatórias ficaria restrita às localidades de baixa densidade econômica, simplificando os critérios de rateio dos fundos a serem constituídos com essa finalidade.

A partilha de competências tributárias, capazes de conciliar as necessidades de harmonização fiscal no plano internacional com as exigências próprias de um regime federativo, também atende a outra demanda importante da sociedade em matéria tributária. Em toda parte, reclamos quanto à complexidade das normas instituídas provocam queixas dos contribuintes com respeito aos elevados custos incorridos para o cumprimento das exigências do fisco — em muitos casos, o custo das obrigações acessórias (*compliance costs*) representa uma parcela expressiva da obrigação principal. Como a partilha das bases tributárias requer a uniformização da legislação, dos procedimentos administrativos e da fiscalização, a simplificação que pode ser alcançada em regimes federativos com essa medida é enorme.

4 Conclusão

O principal aspecto que deve ser ressaltado com base na análise precedente é que transformações na estrutura tributária não ocorrem em um curto espaço de tempo. O tempo requerido para a negociação dos vários conflitos de interesses, que se manifestam por ocasião de propostas abrangentes de mudança na tributação, depende de vários fatores, entre eles a magnitude das distorções econômicas, a gravidade do quadro fiscal, a natureza do regime político, o tamanho, e o grau de inserção do país no contexto econômico internacional. *Coeteris paribus*, regimes federativos enfrentam maiores dificuldades à mudança, comparativamente a países unitários, uma vez que nesses casos o problema do equilíbrio entre a repartição de recursos e de atribuições na federação agrega novas dificuldades à negociação.

O grau de abertura econômica é uma variável relevante na determinação da velocidade do processo de ajustamento. Quanto maior for a participação da renda oriunda do comércio externo na renda nacional, maior é a pressão

interna por eliminar distorções tributárias que possam afetar a competitividade do país no comércio internacional. Um bom exemplo desse fato é fornecido pela Coréia, que reduziu a participação de tributos sobre transações internacionais na sua receita de 17%, em 1987, para menos de 5%, em 1994. O tamanho do país também contribui. Países pequenos são forçados a avançar mais rapidamente por dependerem em maior escala de decisões internacionais.

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

Também importante para o ritmo das transformações é a natureza do regime político prevalecente. Regimes autoritários reúnem condições para forçar mudanças mais radicais no sistema tributário que as vivenciadas em países onde a democracia está solidamente instalada. Quando as duas condições são encontradas simultaneamente — aumento no grau de abertura econômica sob um regime politicamente fechado —, como foi o caso do Chile nos anos 70, o impulso é suficientemente forte para produzir resultados em prazo curto.

Democracias federativas constituem o caso mais difícil de ajustamento. Conforme já foi mencionado anteriormente, os dois mais importantes países da OCDE que ainda não aderiram ao IVA como modalidade principal de tributação do consumo — os Estados Unidos e a Austrália — estão nesse caso. Na América Latina, o contraste entre o Chile e a Argentina, que adotou o IVA no governo central, mas encontra dificuldades para solucionar o problema do imposto provincial sobre vendas de mercadorias, é outra evidência interessante das diferenças apontadas.

Todos os fatores apontados fazem com que a antecipação do quadro a ser encontrado na virada do milênio seja uma tarefa extremamente difícil. O sentido das mudanças está dado, mas a velocidade da convergência é incerta e muito diferenciada. Como os dados disponíveis sobre o que vem ocorrendo nesta última década do século XX são limitados (as principais fontes de informações internacionais sobre tributação não publicaram dados completos sobre a primeira

metade desta década), não é possível identificar sinais concretos de uma provável aceleração no ritmo das transformações tributárias nos anos 90. É plausível, todavia, que o aumento das pressões por harmonização, oriundo da crescente internacionalização da economia, promova câmbios mais significativos nos próximos dez anos que os verificados ao longo das décadas de 70 e 80.

Bibliografia

EVOLUÇÃO DA
ESTRUTURA
TRIBUTÁRIA:
EXPERIÊNCIAS
RECENTES E
TENDÊNCIAS
FUTURAS

BATLEY, R. e STOCKER, G. *Local government in Europe*. Macmillan, 1991.

BOADWAY, Roberts e SHAH. *The reform of fiscal systems in developing countries: a federalism perspective*. Paper apresentado no Simpósio Internacional sobre Reforma Fiscal. — São Paulo: 1993.

CARCIOFI *et alii*. *Reformas tributárias en América Latina*. CEPAL, 1994.

FREEMAN, C. e SOETE, L. *Work for all or mass unemployment*. Printer, 1994.

GRIFFITH-JONES, Stephany. *Corrientes de fondos privados europeos hacia América Latina: hechos y planteamientos*. CEPAL, 1994. (Série Financiamento del Desarrollo, n. 4)

HEMMING, Richard. Public expenditure and resource allocation: *In*: KE YOUNG-CHU e HEMMING, Richard (eds.) *IMF Public expenditure handbook*. — Washington: 1991.

HINRICHS, Harley. *A general theory of tax structure change during economic development*. — Cambridge: Law School of Harvard University, 1966.

MACON, Jorge. *Armonización fiscal en el Cono Sur*. — Buenos Aires: 1992. mimeo

MESSERE, Kenneth. *Tax policy in OCDE countries*. IBDF, 1993.

OXLEY *et alii*. *The public sector: issues for the 1990s*. OCDE, 1990 (Working Papers)

Revenue statistics of OECD member countries, 1965-1993. — Paris: OCDE, 1994.

