

REFORMA TRIBUTÁRIA: UM MODELO VIÁVEL E EFICIENTE¹

PINHEIRO, Túlio Teixeira²
OLIVEIRA JUNIOR, Ananias Ribeiro de³
FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos⁴

RESUMO

O presente artigo tem como principal objetivo trazer a discussão acerca da estruturação do Sistema Tributário brasileiro, estruturado principalmente pela Constituição Federal de 1988, e como este influencia e no Pacto Federativo nacional. Busca-se debater um modelo de Reforma Tributária que traga maior autonomia aos Estados-membros, reduzindo a centralização de poder em favor da União, visto que o atual sistema enseja uma enorme burocracia e sujeição dos demais entes federativos ao ente maior que detém a competência tributária mais ampla, o que acarreta em maior autonomia para criar e arrecadar tributos. Ademais, procurou-se debater formas de simplificar os tributos já existentes. Utilizando-se do método de pesquisa monográfico, alcançou-se um modelo viável e constitucional para a simplificação efetiva do atual sistema tributário.

Palavras-chave: Reforma Tributária, Federalismo, Constituição Federal, Entes Federativos.

1. INTRODUÇÃO

A Forma Federativa do Estado é cláusula pétrea prevista na Constituição Federal de 1988. Tal estruturação busca permitir a coexistência de entes federativos, quais sejam os Estados-membros e Municípios, que juntos formam um Estado único, Federal, no Brasil figurando como a União. Porém, a forma como se estruturou a República Federativa do Brasil, seguindo as diretrizes da Carta Magna, resultou em uma grande autonomia à União em detrimento dos demais entes federativos. Desta forma, os Estados e os Municípios ficaram prejudicados e sua autonomia tanto financeira, quanto administrativa.

Um dos fatores preponderantes para esta desigualdade está no modo como foi organizado o Sistema Tributário nacional, o qual, por sua vez, também se encontra previsto, na maior parte de sua estruturação, na Carta Cidadã, que impôs um sistema bem organizado no

¹ Resultado de Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvido para obtenção do título de Bacharel em Direito na Universidade Federal do Amazonas.

² Bacharelado em Direito pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). E-mail: tuliotp@hotmail.com

³ Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas. Advogado. Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas, graduação e pós-graduação.

⁴ Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Procurador do Estado do Amazonas e professor e Diretor da Faculdade de Direito da UFAM.

que tange à competência tributária dos três entes federativos, mas ao mesmo tempo muito rígido. Esta rigidez busca evitar o enfraquecimento das Unidades Federativas, no entanto, por conta de boa parte das competências legislativas tributárias serem da União, acabou-se por privilegiar demasiadamente este ente.

Pelo exposto, é importantíssimo o debate acerca de uma Reforma Tributária que busque fornecer maior autonomia aos Estados e Municípios, a fim de que estes tenham maior independência financeira com relação a União e, conseqüentemente, melhor autonomia administrativa. Para tanto, o estudo deste artigo científico deve como base principal o texto da Constituição de 1988, com o auxílio de obras de renomados autores do ramo do Direito Tributário, de modo a buscar a melhor proposta para um novo Sistema.

Um Sistema Tributário Moderno, além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo, deve, da mesma forma buscar atender vários objetivos, a fim de que ele contribua para o desenvolvimento econômico e social do país, a exemplo de como expõe Stiglitz (1988, p. 390). De acordo com a literatura econômica que trata das finanças públicas, os principais objetivos são: a) eficiência; b) simplicidade; c) flexibilidade; d) transparência; e) equidade; e, por fim, f) federalismo fiscal. Um sistema que engloba todos estes aspectos seria aquele que produzisse a receita tributária desejada e aumentasse ao máximo o bem-estar da sociedade, considerando-se o grau de equidade que se almeja atingir na mesma.

2. A FORMA FEDERATIVA DO ESTADO BRASILEIRO

O Federalismo foi implantado no Brasil com o advento da primeira Constituição Republicana, no ano de 1891.

Atualmente, bem como a maioria das Federações Contemporâneas, atualmente o Estado brasileiro utiliza-se de um modelo de Federalismo Cooperativo, cuja dinâmica superou a rigidez do modelo dualista, admitindo uma mútua interpretação das esferas autônomas, , reconhecendo-se na União Federal um poder maior de vetorização, sem contudo restar comprometida a higidez da autonomia dos demais entes naquelas competências exclusivas indicadas pela Constituição.

Efetivamente, o modelo federativo brasileiro do Estado Brasileiro foi consagrado com grande clareza na Carta Magna de 1988, iniciando pelo nome do país, qual seja, República Federativa do Brasil, passando pelos diversos dispositivos que versam os Princípios Fundamentais e a Organização do Estado, até a afirmação dos cânones básicos da autonomia e da isonomia dos entes federativos.

No entanto, diferentemente das demais Federações contemporâneas, a erigida pelo constituinte brasileiro de 1988 contempla uma peculiaridade, a qual lhe confere desenho heterodoxo que não encontra similaridade em outros Estados Federais: no lugar das tradicionais duas esferas autônomas (União e Estados-membros), a Federação brasileira é descentralizada em três ordens de competência legislativa, política e administrativa, com a inclusão dos Municípios na classe maior dos entes federativos.

Portanto, a Carta Magna de 1988 trouxe uma descentralização que, a primeira vista, jamais havia sido cogitada na Federação brasileira, com exceção da primeira Republicana (1891). Porém, a tentativa da Carta de 1891 fracassou por conta do artificialismo de sua estrutura, copiada do Federalismo Dualista Norte-Americano, o qual já começava a se demonstrar ultrapassado, conforme fora exposto anteriormente.

A descentralização trazida pela Constituição de 1988 foi estruturada em bases mais sólidas, provenientes da maturação do modelo cooperativo em sua acepção mais moderna, notadamente na estrutura característica na distribuição vertical das competências legislativas e administrativas, nas cláusulas de legitimação originária dos entes periféricos para determinadas funções, na previsão cooperativa mútua entre os integrantes da Federação, e na tentativa de partilhar as rendas públicas de modo a dar suporte à distribuição das funções administrativas que fora proposta.

Imperioso salientar que a configuração centrífuga do Federalismo brasileiro, consequência do Federalismo por segregação que ocorreu no país, em oposição ao Federalismo por segregação ocorrido nos Estados Unidos da América, implicou com que no Brasil houvesse uma concentração de poderes em favor do Governo central. Mesmo após a promulgação da Constituição de 1988, que trouxe nova dinâmica descentralizadora, o número de competências destinadas à União em detrimento dos Estados em Municípios ainda continuou significativo, o que faz com que tenhamos um dos Estados Federais mais centralizados do mundo.

Logo, verifica-se que a inovação descentralizadora da Carta de 1988 não foi o suficiente para anular a forte tendência concentradora que sempre figuraram no Federalismo pátrio, principalmente no tocante à insuficiente amplitude da autonomia dos entes periféricos.

2.1 A AUTONIMIA DOS ENTES FEDERATIVOS

Pelo exposto, observa-se que no Brasil ainda há uma grande distância entre a forma e substância do Federalismo. Por um lado, a Constituição cidadã atribui aos entes federativos numerosas competências, um alto grau de autonomia, por outro, há mecanismos para controlar tais atributos do poder político, caracterizada, por exemplo, na representação dos Municípios

no âmbito legislativo nacional e, ainda, na tendência pátria de concentração de poderes em torno da União Federal. Formalmente não há hierarquia, mas na prática esta pode ser facilmente notada.

2.1.1 A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Conforme resta exposto na obra *Federalismo Fiscal Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário*, de Elcio Fonseca Reis, através da estruturação das competências é possível detectar o tipo de federalismo adotado pelo Estado: centrípeto, centrífugo ou de equilíbrio.

No Federalismo centrípeto, há uma maior centralização de poder em favor da União, no Federalismo centrífugo, ocorre o inverso, logo, as ordens jurídicas locais, quais sejam Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, têm seus poderes e, conseqüentemente, sua autonomia, ampliados. Por fim, na última forma de Federalismo citada acima, haverá equilíbrio entre o poder central, no Brasil representada pela União, e os poderes locais, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios.

Nos termos de esclarecimento de Celso Cordeiro Machado, esclarece-se que a repartição de competências leva em consideração a questão do interesse tutelado, com o qual se demarcam atribuições, de modo a buscar o equilíbrio entre as entidades políticas.

Ainda em consonância com a obra de Elcio Fonseca Reis, a repartição de competências é uma tendência do federalismo contemporâneo, baseando-se na técnica de repartição de competência concorrente, na qual se atribui determinada matéria legislativa e material a mais de um ente político. Desse modo, haverá maior equilíbrio nas ações, nos deveres, nos direitos, e nas responsabilidades dentro da estrutura fiscal.

Portanto, na linguagem de Raul Machado Horta, a repartição de competências é o instrumento de atribuição a cada ordenamento jurídico de sua matéria própria, a preservação desse processo no tempo e a radicalização de sua própria finalidade de técnica aplacadora de conflitos impõem a localização da repartição de competências no documento fundamental da organização federal. Logo, percebe-se a importância ímpar da repartição de competência, configurando-se como mola mestra de sustentação constitucional do federalismo. Afinal, é através desta competência que se configura o tipo de federalismo a ser adotado, com indicação da área de atuação de cada ente político, a qual poderá concentrar os poderes em favor da União, ou conduzir à descentralização, reduzindo os poderes federais, de modo a ampliar os poderes locais, ou buscar o federalismo de equilíbrio, ou afastar-se das soluções

extremas, repartindo os poderes de forma equânime, privilegiando a repartição vertical de competências.

A técnica de atribuição de competências adotada na Carta Magna de 1988 demonstra uma forte tendência ao federalismo de equilíbrio, no entanto, na prática, subsiste o federalismo centrípeto, no qual há predomínio da União.

A efetividade do federalismo encontra-se intimamente ligada à autonomia financeira (pg. 81, Federalismo Fiscal), a qual é obtida através da competência tributária, segundo técnicas de atribuição de poderes legislativos em tal matéria aos entes políticos.

O poder de tributar, originalmente uno, é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação, as únicas titulares desta prerrogativa.

Em análise ao positivado na Constituição de 1988, verifica-se que o Sistema Tributário Nacional inaugura-se no art. 145, o qual, em seus incisos, especifica os tributos de competência dos entes políticos, os quais são: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Tais espécies do gênero tributo foram prescritas às três esferas políticas, o que não afasta o caráter tributário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais (corporativas, interventivas ou sociais), previdenciárias ou puras.

Partindo para a já citada obra de André Elali, a atribuição de competências tributárias a todos os entes federativos através da ordem constituinte vigente deu-se de forma rígida, reservando determinadas figuras tributárias a cada um dos entes, tentando fortalecer suas respectivas autonomias financeiras. Esta divisão foi estruturada de maneira rígida com o intuito de evitar o enfraquecimento das Unidades Federativas, pois ao se atribuir poder a todas elas optou o constituinte por manter, formalmente, um equilíbrio na relação política entre os entes em questão. Foi atribuído a cada uma competência tributária exclusiva, não se adotando os modelos de competência tributária concorrentes.

Entende-se por competência tributária, o poder, o direito, a aptidão de criar determinadas figuras tributárias, mas palavras de Roque Antônio Carrazza, “a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. É a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Em um Sistema Tributária rígido, para manter o equilíbrio referente à coexistência das diversas entidades federativas, não podendo nenhuma interferir no direito das outras. Ou seja, sendo os Estados titulares do direito de tributar por meio do ICMS, nenhum outro poderá fazê-lo, ou seja, onerar algo já onerado pelo Estado, que constitua a materialidade daquele imposto, posto que se estará perante uma invasão de incompetências.

Nesta senda, a bitributação nada mais seria do que uma consequência prática da referida invasão de competências, caracterizando-se em uma prática vedada pelo ordenamento jurídico pátrio. O *bis in idem*, por sua vez, ocorre quando incidem diferentes tributos do mesmo ente federativo, de forma cumulativa, da forma como ocorre, por exemplo, quando há a incidência simultânea de contribuições sobre o faturamento ou sobre a receita bruta.

Logo, verifica-se que no Brasil, em regra, é impossível a prática da bitributação, apesar de, na prática, tal situação poder ocorrer quando não há imposição de impostos, mas sim de outras espécies tributárias sobre um mesmo fato gerador.

Portanto, de modo a proteger o sistema federativo brasileiro, o constituinte de 1988 teve a preocupação de fixar os contornos de atuação impositiva de cada entidade federativa, tratando-se a discriminação de competências impositivas de uma garantia do próprio sistema. De fato, o sistema federativo brasileiro precisava conter uma rígida divisão de competências tributárias para se manter harmônico, sob pena de não poder garantir a efetiva autonomia dos entes que o constituem. Esta foi a preocupação do constituinte de 1988, apesar da discriminação de competências não ser requisito de um sistema federal.

2.2 O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO NA CF/88

Um sistema federalista, conforme exposto anteriormente, compreende uma estrutura política na qual coexistem diferentes entidades dotadas de poder político, de modo a descentralizar o exercício do poder pelo Estado, mas dentro de uma única ordem, sob os fundamentos de um única Constituição, possuindo a Federação soberania, enquanto os demais entes detêm apenas autonomias.

Deste modo, existirá uma Federação a partir da coexistência de diferentes autoridades políticas, vinculadas à ideia da União, de um ente superior, que detém exclusivamente a soberania como poder político do mais alto grau na ótica interna do Estado, mas atribui àqueles o que se denomina autonomia, de um poder mais relativo de auto-organização, e mais relativo porque estará sempre em defesa da ordem jurídica nacional, vinculado a esta, não podendo coloca-la em risco.

Partindo de tais premissas conceituais, é de expressiva importância teórica e prática a correta interpretação da Federação estatuída no Brasil, como definida no art. 60, parágrafo 4º, inciso I da Constituição de 1988, o qual dispõe a respeito do pacto federativo como estrutura política imodificável, como uma cláusula pétrea, *in verbis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado

2.3 POSSIBILIDADES DE ALTERAÇÃO

Mesmo se tratando de uma cláusula pétrea, o princípio federativo no contexto brasileiro necessita de uma reformulação no âmbito de sua estrutura, não de modo a instituir um Estado ainda mais centralizador, mas se adaptando a forma de governo, do exercício do poder político. Tudo em face dos próprios fundamentos do Estado Brasileiro, seus verdadeiros objetivos, e também pelos problemas que estão impedindo um desenvolvimento econômico sustentável, com a conseqüente resolução de problemas sociais.

A autonomia atribuída aos entes federativos não pode mais ser tratada como algo imutável, como algo tão rígido. A auto-organização deve ser correspondida por uma certa independência. No entanto, tal autonomia não é alcançada apenas com a arrecadação de tributos próprios. Esta autonomia pode ser mantida do ponto de vista de organização política, estando dentro das políticas nacionais, seguindo-se um modelo integrativo com ênfase na resolução das desigualdades regionais e dos problemas sociais delas decorrentes.

É imperioso salientar que as entidades que formam a Federação não detêm uma autonomia plena, mas sim uma autonomia limitada à vontade da Constituição, a qual sobrepôs a Federação em relação aos entes, com flagrante restrição dos poderes das entidades em comento.

Do mesmo modo, resta claro que manter a estrutura federativa não impede uma reformulação no âmbito das competências, pois o impedimento da norma analisada é alterar a estrutura da Federação, formada pela união “indissolúvel” das já citadas unidades federativas. No entanto, nada impede sejam alterados os mecanismos de administração política e financeira, mantendo-se a Federação com a coexistência de União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

A possibilidade de alteração no âmbito das competências, em face dos objetivos maiores de um verdadeiro Estado Social, é uma questão relacionada às necessidades momentâneas do Estado brasileiro e da sociedade, visto que o sentido da interpretação da Norma Fundamental é manter a descentralização política de modo a evitar uma concentração de poderes abusiva que poderia acarretar em um Estado totalitário.

Portanto, medidas podem ser implementadas para valorizar a eficiência do Estado, cujos objetivos encontram-se expressamente positivados no Art. 3º da Constituição Federal de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Em vista disso, com o propósito de que seja possível estes objetivos fundamentais, o País necessita se adaptar às realidades que vão surgindo, Como, por exemplo, na adoção de mecanismos de ajuste fiscal, introduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), a qual, à época de sua criação, fora bastante questionada pelos entes federativos em face de uma eventual inconstitucionalidade, sob o argumento de que fragilizaria a autonomia dos Estados-membros e Municípios.

Resta evidenciado que os entes federativos necessitam de verdadeiras autonomias, mas estas, como mera argumentação em favor bagunça financeira e da corrupção, não podem reduzir a importância dos fundamentos da Federação. Deste modo, havendo a autonomia de um lado, do outro deve-se ter em mente a função de uma Federação, adaptando-a à realidade, ao concreto.

2.4 A AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS E MUNICIPIOS EM FACE DA ORDEM CONSTITUCIONAL

Cabe registrar que grande parte dos constitucionalistas defende que a autonomia municipal e estadual seja ainda mais ampla pelo fato de constituir uma conquista histórica contra regimes autoritários no passado, conforme a doutrina de Celso Bastos, Maria Garcia e Misabel Derzi. É verdade que há uma nítida fundamentação em tal ideologia, mas ela não pode ser um paradigma, um caminho sem volta, porque, caso seja, poderá causar outro tipo de problema, qual seja a destruição do próprio Estado, com a majoração dos problemas sociais, com a má aplicação do dinheiro público.

Cabe lembrar que não há um único modelo para ser caracterizar uma Federação, pois esta sempre estará vinculada a circunstâncias do Estado, Dessa forma, é impossível haver duas Federações símiles. A nova constitucional, nesse sentido, está aberta a alterações, Tanto que, em diferentes partes, admite algumas práticas como a Lei de Responsabilidade Fiscal, como a instituição de Fundos Especiais, tudo visando-se os interesses nacionais.

Se de um lado podem existir abusos pela concentração de poderes da União, por outro, alguns mecanismos são necessários para a manutenção de uma harmonia na unidade. Assim, se tais medidas podem até estar restringindo as autonomias dos entes, elas têm como fundamento a mesma norma fundamental que atribuiu tais poderes de auto-organização, pois estes devem estar vinculadas a um fim maior, aos objetivos da Federação, a qual é mais importante que o poder

e autonomia dos entes, pois caso contrário, iria se admitir uma verdadeira desnaturação do sistema federalista, bem como de seus reais propósitos.

Ademais, como o Direito não pode estar à margem dos fatos sociais, da vida real, do concreto, é de se consignar que uma grande parte de Municípios, ao lado de alguns Estados, não possui autonomia com arrecadações próprias, dependendo das chamadas transferências intergovernamentais, da repartição de receitas tributárias e dos fundos de auxílio. Por outro lado, admitiu-se no Brasil a criação de uma quantidade absurda de Municípios, superando o número de cinco mil e quinhentos, o que leva à reflexão acerca de que se alterar a divisão de competências seria transformar a Federação em um Estado Unitário, o que violaria o texto constitucional. Logicamente, nota-se que não, visto que a simples mudança de competências não extinguiria o modelo federativo, mas o adequaria a uma forma mais eficiente de administração de recursos, de aplicação do dinheiro público, de diminuição de custos administrativos em autoridades inviáveis.

Salienta-se que, no Brasil, tem-se como fundamentos resolver problemas sociais muito sérios, além de tornar nos entes federativos mais autônomos. Com a melhor aplicação do dinheiro público, com políticas nacionais orientadas para o desenvolvimento econômico, tais problemas poderiam ser mais bem resolvidos.

3 POSSIBILIDADES DE MUDANÇAS NO FEDERALISMO BRASILEIRO

A interpretação do pacto federativo brasileiro, matéria de ordem constitucional, como cláusula pétrea, leva a conclusão de que não é sensato manter a “autonomia” dos entes federados pelo mero apego ao federalismo, posto que o atual modelo de descentralização é um dos maiores problemas do País, que tem como consequência a resolução de problemas sociais, financeiros e econômicos.

Na verdade, por autonomia deve-se entender um determinado grau de independência de organização, definido pela própria Federação, daí porque cada Federação tem seu próprio conceito de “autonomia”. Por outro lado, não se pode permitir que eventual “centralização” viole o princípio federativo, porquanto se trata definitivamente de uma conquista da própria democracia. Deve-se haver então uma harmonização, mantendo-se a atual estrutura de coexistência dos entes federativos, mas implementando-se, por outro lado, uma reformulação de competências, especialmente tributárias, a fim de evitar que uma grande parte das entidades, inviáveis, fique prejudicando todo o contexto nacional, e para que, com isto, se torne possível a implementação de políticas econômicas nacionais.

Dessa maneira, é possível pela norma vigente uma reformulação de competências, permitindo-se, por exemplo, a criação de um imposto sobre consumo, de competência da União, e em substituição ao IPI, ao ICMS e ao ISS, tendo-se por denominação compulsória, manter-se-ia o nível de recursos necessários para a estruturação das entidades federativas.

A República Federativa do Brasil apresenta em face de sua atual estrutura federalista numerosos problemas, dentre os quais:

- a) Excesso de conflitos de competências;
- b) Alto custo administrativo nacional;
- c) Equívocos das metodologias de transferências intergovernamentais

A consequência, é o Federalismo Fiscal caótico, com uma busca irrestrita por receitas, mesmo pondo-se em risco os interesses nacionais. Cita-se, por exemplo, os problemas decorrentes das “guerras fiscais” entre Estados e Municípios, com a concessão de incentivos fiscais de forma mal planejada, sem trazer, na maioria dos casos, grandes benefícios para a população.

Ainda em conformidade com a obra de André Elali, em sua obra O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional (2005, p. 61-65), o Brasil deve harmonizar a sua estrutura federalista com as necessidades de adequação, priorizando os seus maiores objetivos, que são: proteger a União dos entes que a formam, descentralizando o exercício do poder político, mas mantendo uma única ordem constitucional; diminuir as desigualdades regionais; diminuir, em consequência da diminuição das desigualdades regionais, os numerosos problemas socioeconômicos do País; diminuir os custos de entidades inviáveis, que, na prática, sempre dependeram das transferências financeiras intergovernamentais.

Diante do exposto, verifica-se que tornar o sistema eficiente é o objetivo maior de qualquer mudança, no entanto, deve-se entender que por autonomia financeira não se pode entender exclusivamente o nível de arrecadação com recursos próprios, mas também qualquer participação nas transferências e repartições tributárias. Por fim, a mudança de divisão de competências não afeta o pacto federativo, eis que não se trata, a divisão de rendas, de cláusula pétrea.

4 O MODELO IDEAL DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Um Sistema tributário moderno, além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo deve também buscar atender vários objetivos, a fim de que ele contribua para o desenvolvimento econômico e social do país. Os principais objetivos, nos termos da

literatura econômica que trata das finanças públicas, são estes: i) Eficiência; ii) Simplicidade; iii) Flexibilidade; iv) Transparência; v) Equidade; e vi) Federalismo Fiscal.

Os referidos objetivos são muitas vezes conflitantes, e uma escolha tem que ser feita em função das preferências da sociedade. No processo político, pesos são atribuídos a cada um dos critérios, e eles dependem de valores que a sociedade dificilmente estabelece de maneira consensual. Assim, surgem as divergências e as controvérsias quando se discute alternativas de sistemas tributários. Portanto, uma reforma tributária é uma questão eminentemente política, todavia, é importante que se conheça o significado de cada um destes objetivos, não somente para que se compreenda a concepção da proposta de reforma tributária a ser apresentada, mas também para compará-la com as demais propostas que venham ser submetidas a análise do Congresso Nacional.

No tocante ao federalismo fiscal, deva-se considerar que nos países que adotam o sistema federalista de organização de governo, o sistema tributário deve ser capaz de permitir um certo grau de autonomia financeira dos entes federativos, através de uma distribuição de competências tributárias que torne factível este objetivo. Caso o contrário, a federação corre o risco de se tornar um Estado Unitário.

Um Sistema Tributário é eficiente quando, para uma receita tributária, otimiza-se a alocação dos recursos da economia. Um Sistema Tributário é simples quando ele é relativamente barato, tanto no custo de arrecadação quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. A flexibilidade é a propriedade que o sistema tributário deve ter para responder com facilidade as mudanças nas condições econômicas. A transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de impostos.

Um sistema tributário deve ser imparcial e justo no tratamento dos indivíduos. No entanto, o conceito de justiça social não é tão trivial. Uma possível interpretação é que cada indivíduo deveria pagar imposto de acordo com os benefícios recebidos do governo na provisão de bens e serviços. Aliás, tal conceito é usado por boa parte da sociedade brasileira em argumentos contra aumentos da carga tributária, alegando-se que não existe contrapartida do governo na prestação de serviços para o contribuinte, como educação, saúde e saúde de qualidade aceitável para a população pagadora de impostos.

O critério de benefício como conceito de justiça social é alvo de críticas por deixar de lado uma função importante do governo, que é o de redistribuir a renda da sociedade. Com o fulcro de atingir este objetivo, cada indivíduo deveria pagar imposto de acordo com a sua capacidade de pagamento, ou seja, quem tem mais deveria pagar mais. O critério de justiça

social de acordo com a capacidade de pagamento abrange dois tipos de equidade, a horizontal e a vertical. Na equidade horizontal contribuintes com a mesma capacidade de pagamento pagam impostos de igual valor, enquanto na equidade vertical indivíduos mais ricos contribuem com uma proporção maior da carga tributária.

4.1 PROBLEMAS DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO

Além dos impostos sobre o consumo, a renda, a propriedade, o capital, a mão de obra e o comércio exterior, adotados na maioria dos países do mundo, o Brasil tributa o faturamento das empresas através do PIS e da COFINS, os quais ferem os princípios da eficiência e da transparência, caracterizando-se como impostos anacrônicos, que não deveriam existir, visto que interferem no processo produtivo, distorcendo a competitividade do produto brasileiro, seja no mercado interno na concorrência com o produto importado, ou no mercado externo prejudicando as exportações de nosso país.

O imposto sobre o faturamento distorce também a alocação dos recursos, porque é um imposto em cascata, que incentiva a verticalização do processo produtivo. Este tipo de imposto não permite que o comprador de um bem ou serviço saiba exatamente o quanto ele está pagando de imposto no preço do bem. Portanto, uma reforma tributária deve livrar o país não somente do PIS e da COFINS, mas também evitar que voltem a ser cobrados no futuro sob outra alcunha, devendo ser vedado qualquer imposto, ou contribuição social, em cascata.

Outra peculiaridade do sistema tributário brasileiro é a existência do imposto sobre operações financeiras (IOF), como instrumento de política econômica, o qual não é adotado em nem um outro local do mundo que tenha um sistema tributário moderno.

Uma reforma tributária no Brasil deve, da mesma forma, adotar o princípio de que impostos de consumo do tipo valor adicionado sejam cobrados no destino, no local onde o consumo ocorre, e não o mecanismo de origem restrita, no qual parte do imposto é cobrado na origem e o restante no destino. No Brasil, desde a reforma de 1966, existem dois impostos do tipo valor adicionado, o IPI e o ICMS, o primeiro de competência federal e o segundo de competência estadual. A administração tributária dos referidos impostos, com o passar dos anos, tornou-se complexa, tanto para os fiscos estaduais e federal, como para os contribuintes, em virtude do número de alíquotas e das legislações estaduais diferentes no caso do ICMS. Portanto, verifica-se que a simplicidade não é uma característica do atual sistema tributário brasileiro.

Ademais, a maior parte da carga tributária brasileira corresponde aos impostos indiretos. No ano de 1994, a arrecadação do Imposto de Renda correspondia a 4,7% do PIB,

enquanto os impostos sobre consumo totalizavam 15,1% do PIB, ou seja, naquele ano arrecadava-se em média três vezes mais com impostos indiretos do que com impostos diretos, situação anômala que acarreta em diversas injustiças sociais, posto que os impostos indiretos, notadamente os que incidem sobre o consumo atingem igualmente as pessoas de todas as classes sociais, desde as mais ricas, até as mais miseráveis.

5 Proposta de Reforma Tributária

A proposta de reforma tributária a ser apresentada neste artigo, também é proveniente da obra *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária*, elaborado pela Fundação Getúlio Vargas, e terá como fito permitir que um verdadeiro federalismo fiscal seja implementado no Brasil. A proposta é produto da combinação de vários elementos provenientes de propostas anteriores acerca do mesmo tema, estado de acordo com a moderna teoria das finanças públicas. Ou seja, cada imposto tem um fato gerador com fundamentação econômica, que permita análise de sua incidência, bem como de seus efeitos alocativos.

A proposta também tem como preocupação a simplicidade administrativa do sistema, bem como leva em conta a evolução histórica do Sistema Tributário nacional, prosseguindo na linha da especialização ao distribuir competências tributárias da seguinte forma: a base tributária da renda pertence à União, o consumo pertence aos Estados, e a propriedade compete primordialmente aos municípios.

O Sistema ora proposto⁵ traz as principais características: i) O IPI e o ICMS são extintos, dando lugar ao Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), de competência estadual, com uma alíquota por produto, cobrado pelo sistema de crédito fiscal, incidindo sobre o consumo, tributado no destino, através de um mecanismo administrativo, como uma câmara de compensação, ou um sistema eletrônico, que viabiliza a cobrança na origem do imposto no destino; ii) a receita do IVA é partilhada com a União e os Municípios; iii) O IPI é substituído por um imposto seletivo (ISEL), cobrado pela União sobre alguns bens e serviços finais; iv) Todas as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento são extintas, e a contribuição social sobre o lucro líquido é incorporada ao imposto de renda da pessoa jurídica; v) Cada Estado tem autonomia para cobrar um imposto sobre vendas e varejo (IVV), definindo sua respectiva alíquota; vi) O ISS é substituído pelo Imposto sobre as vendas de serviços finais

⁵ Proposta semelhante à presente na obra *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária* (Fundação Getúlio Vargas, 1998)

(IVSF), e o município tem autonomia para definir suas alíquotas; vii) a CPMF é substituída pelo imposto sobre movimentação financeira (IMF), com a mesma base e alíquota da contribuição, porém é permitida sua dedução do imposto de renda; viii) Os Estados têm autonomia para cobrarem também o imposto de renda da pessoa física; ix) o ITR passa a ser cobrado pelos Estados; x) Os municípios pode estabelecer livremente as alíquotas de IPTU, mas são obrigados a cobrarem uma alíquota mínima sobre o valor de mercado da propriedade; xi) o IOF é extinto, e como instrumento de política econômica é criado um imposto para a equalização de taxas de juros (IETJ), no ingresso no país de capitais estrangeiros de curto prazo a ser estabelecido pelo Banco Central do Brasil, quando achar conveniente; xii) o imposto de transmissão de bens interativos (ITBI) e o imposto de bens causa mortis e doações (ITCMD) são fundidos num único imposto, o imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI), de competência municipal; xiii) o IPVA continua com a competência estatal, porém com aumento da participação municipal na receita deste imposto.

6 CONCLUSÃO

Desse modo, para chegar ao modelo ideal de Reforma Tributária, é necessário que se leve em consideração a forma como o Federalismo se estabeleceu no Brasil, analisando como o modo que a CF estabeleceu os tributos reflete nas autonomias financeira e administrativa dos Estados e Municípios e da União, a qual goza de consideráveis competências em detrimento dos demais entes.

Com a reforma dos itens acima citados no item anterior, o Sistema Tributário nacional tornar-se-á menos burocrático, mais simples e tornará os entes federativos, notadamente os Estados e os Municípios mais autônomos financeira e administrativamente, beneficiando o combate das desigualdades regionais e injustiças sociais que têm como parte de suas causas a forma como está estruturado o Federalismo Fiscal pátrio.

A Constituição de 1988 propôs uma grande evolução ao Sistema Tributário vigente ao designar de forma rígida e taxativa a competência tributária de cada ente federativo, no entanto, o passar do tempo demonstrou que a rigidez na matéria tributária acabou por centralizar uma grande autonomia em favor da União, favorecendo as desigualdades regionais e injustiças sociais no âmbito da tributação, razão pela qual a reforma tributária se faz tão necessária.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

ELALI, André. O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional. São Paulo/SP: MP Editora, 2005.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma proposta de Reforma Tributária.

REIS, Elcio Fonseca. Federalismo Fiscal Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário. Belo Horizonte/MG: Editora Mandamentos, 2000.

LOBO, Rogério Leite. Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível digitalmente em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>.