

Paulo Nogueira Batista Jr.

A ECONOMIA COMO ELA É...

3ª edição

revista e atualizada

BOITEMPO
EDITORIAL

FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UMA PERSPECTIVA MACROECONÔMICA¹

1. Introdução

Há um aspecto paradoxal nas avaliações sobre a questão tributária no Brasil. De um lado, a pressão tributária do Estado é vista como crescente e exagerada, refletindo a sua incapacidade de controlar despesas. De outro, há uma convicção generalizada de que a evasão campeia no país, o que é atribuído, em grande parte, às deficiências e limitações da administração tributária, em especial do sistema de fiscalização.

O paradoxo é mais aparente do que real. As duas afirmações, embora à primeira vista contraditórias, podem ser conciliadas. De fato, a arrecadação tem aumentado expressivamente em termos reais e como proporção do PIB. Mas também é verdade que os órgãos responsáveis pela administração tributária padecem de inúmeras restrições de natureza financeira, administrativa, legal e política, que permitem e até estimulam a prática da evasão em suas diferentes modalidades (elisão, inadimplência, planejamento fiscal, sonegação). Os problemas da administração tributária e do sistema de fiscalização

¹ Versão condensada e atualizada de trabalho preparado para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O autor agradece o auxílio de Ana Karina Breda Pedro, Cada do Carmo Figueiredo e, sobretudo, Christianne Inglês de Sousa. Agradece, também, a ajuda da auditora fiscal federal Clair Hickmann, que forneceu diversos textos e documentos utilizados nas seções 8 e 9 do trabalho.

não impediram, contudo, que a carga tributária global alcançasse, desde o final dos anos 90, níveis sem precedentes na história econômica brasileira estatisticamente documentada.

Na prática, o aumento da carga fiscal e a evasão se alimentam reciprocamente. A multiplicação de impostos e contribuições, o aumento das suas alíquotas ou das suas bases de incidência tendem a gerar uma reação defensiva dos agentes econômicos, que, especialmente em períodos de retração da atividade econômica, fazem o possível para escapar da tributação. O Estado, por sua vez, responde com novos aumentos da carga legal de tributos, induzindo os contribuintes a redobrar os seus esforços em matéria de evasão. É claro que a propensão a descumprir as obrigações tributárias será tanto maior quanto menor for o risco de ser fiscalizado e sofrer as penalidades estabelecidas em lei.

Já se observou que o sistema tributário estatutário está frequentemente "contaminado" pela existência da evasão. Não é, em outras palavras, aquele que existiria na ausência da evasão ou com níveis mais moderados de evasão². Este é certamente o caso brasileiro. O Brasil talvez esteja a caminho de uma situação semelhante à da Itália em certa época, quando o governo costumava responder às perdas de receita decorrentes da evasão com aumentos sucessivos da carga de impostos, levando um eminente especialista em finanças públicas, que se tornaria presidente da Itália, Luigi Einaudi, a observar sarcasticamente que se a legislação fiscal fosse plenamente respeitada o nível de tributação na Itália alcançaria 120% da renda nacional³.

O propósito deste trabalho é discutir do ângulo econômico a questão da fiscalização tributária no Brasil. A importância do tema é maior do que geralmente se imagina. Procuraremos mostrar que os problemas da fiscalização interagem de forma muito significativa com o ambiente macroeconômico. As numerosas deficiências e limitações da fiscalização decorrem essencialmente das dificuldades da economia do país e do seu estágio de desenvolvimento. A fragilidade da administração tributária contribui, por sua vez, para obstruir a concretização de uma reforma tributária eficaz e o desenvolvimento econômico e social.

² TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, "A Primer on Tax Evasion", *IMF Staff Papers*, International Monetary Fund, v. 40, nº 4, dez. 1993, p. 821.

³ Idem, *ibidem*.

O trabalho está organizado da seguinte forma. A próxima seção trata do debate sobre o sistema tributário brasileiro, em especial da avaliação, que se tornou bastante comum nos anos recentes, de que a carga fiscal é excessiva no Brasil. A seção 3 examina a evolução da carga tributária no Brasil nas décadas recentes, particularmente nos anos 90. A seção 4 compara a carga brasileira com a de outros países, com o intuito de verificar se procede a tese de que ela é alta para padrões internacionais.

Na seção 5, discutem-se as implicações do agravamento dos problemas financeiros do Estado brasileiro para a questão tributária e o nível da carga macroeconômica. Tentaremos argumentar que a estabilidade das contas públicas, a recuperação das condições de funcionamento do Estado e a necessidade de reforçar os programas sociais recomendam uma ampliação significativa da arrecadação. Contudo, essa ampliação não deve ocorrer com base na estrutura tributária existente, marcada por distorções e injustiças. A seção 6 destaca a importância estratégica da administração tributária e do seu sistema de fiscalização para a superação das deficiências do sistema tributário do país.

Os macroeconomistas têm relegado a segundo plano os problemas da administração tributária. A contribuição de Nicholas Kaldor, que constitui uma exceção notável, é comentada na seção 7. A seção 8 examina os pontos fracos da administração e da fiscalização de tributos no Brasil. Na seção 9, são apresentadas as principais conclusões do trabalho e algumas recomendações para o fortalecimento da fiscalização e do combate à evasão no Brasil.

A seção final lembra que a desarticulação dos mecanismos de arrecadação e controle tributário fez parte de uma tendência mais geral de enfraquecimento do Estado brasileiro nos anos 80 e 90. A recuperação desses mecanismos é condição necessária para que o Estado nacional possa formular e implementar um programa de desenvolvimento econômico e de redução das desigualdades sociais do país.

2. O debate sobre o sistema tributário brasileiro

Desde os anos finais da década de 90, passou a prevalecer a opinião de que a carga tributária é alta demais no Brasil. A avaliação tornou-se virtualmente consensual. Crescem as reclamações de que a vitalidade da economia privada no país está sendo minada pelas exigências crescentes de um Estado incapaz de controlar o nível e a qualidade dos seus dispêndios. Nos meios empresariais, o peso e as distorções

*Organizado por
do texto*

do sistema tributário são vistos como um dos principais entraves à retomada do crescimento econômico sustentado. A ampla difusão desse tipo de avaliação confere alguma legitimidade à generalização das diferentes formas de evasão, dificultando o trabalho dos sistemas de fiscalização nos níveis federal, estadual e municipal.

Há não muito tempo, a questão do nível da carga tributária brasileira era mais controversa. Por exemplo, documento do Fundo Monetário Internacional, de 1992, recomendava que parte do ajustamento das contas públicas brasileiras fosse obtido por meio de uma elevação da carga tributária macroeconômica em cerca de 2% a 3% do PIB⁴. Em 1994, pouco antes do início do seu primeiro mandato como presidente da República, Fernando Henrique Cardoso mencionou a necessidade de aumentar a carga global de tributos em algo como 2% a 3% do PIB⁵, objetivo que fora, salvo engano, convenientemente omitido nos programas de governo apresentados durante a sua campanha, mas cuja explicitação posterior não chegou a suscitar grandes reações negativas em um primeiro momento.

Como veremos em maior detalhe na seção 3 deste trabalho, o crescimento da receita governamental, a partir de 1994, acabaria sendo maior do que sugeriu o referido documento do FMI e anunciou o presidente-eleito em fins daquele ano. A carga tributária macroeconômica, definida como a relação percentual entre o conjunto de tributos arrecadados pelos três níveis de governo e o PIB, subiria de 25,3% em 1993 para 31,7% em 1999. Esse aumento é um dos principais argumentos dos que consideram exagerado o peso da tributação no país.

Além disso, o sistema é visto como excessivamente complexo e oneroso em termos de custos de administração para o contribuinte. O número de impostos é considerado exagerado; as suas alíquotas, altas demais; as bases de incidência, inadequadas. Prevalece, também, a percepção de que não existe uma contraprestação adequada em termos de serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infra-estrutura, que proporcionem ao contribuinte uma retribuição satisfatória pelos impostos e contribuições exigidos em lei.

⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND, *Brazil: Issues for Fundamental Tax Reform*, prep. por Vito Tanzi, Partho Shome, Lorenzo Figliouli, Alain Ize, Arturo Fernandez, Erik Haindl & P. Bernd Spahn, Fiscal Affairs Department, abr. 1992, p. 3.

⁵ "FHC quer aumentar carga sem subir os impostos", *Folha de S.Paulo*, 26 out. 1994, p. 1-4.

Não há dúvida de que existem elementos de verdade nessas observações e queixas. Ao longo dos anos, sucessivos governos têm recorrido rotineiramente à prática de manipular a legislação infraconstitucional e, às vezes, até mesmo a Constituição para estabelecer novas incidências, seja pela criação de novos impostos ou contribuições, seja pelo aumento de suas alíquotas ou da sua base de incidência. Decisões de reduzir a carga legal acontecem ocasionalmente, mas têm sido menos frequentes. Também é verdade que a qualidade e a eficácia do gasto público deixam muito a desejar, o que dificulta sobremaneira a legitimação do sistema tributário.

Depois do crescimento da arrecadação nos últimos anos, e considerando o nível de desenvolvimento da economia brasileira, tornou-se mais plausível afirmar que a carga brasileira é alta para padrões internacionais. Tem sido apontado com certa insistência que a tributação no Brasil, relativamente ao PIB, já se aproxima do observado em algumas economias muito mais desenvolvidas, como os Estados Unidos e o Japão. Um exame perfunctório dos dados macroeconômicos internacionais – e raramente se vai muito além disso – indica que com a média de quase 30% registrada em 1997-99 o Brasil está bastante mais próximo dos níveis de carga tributária registrados pelos Estados Unidos e pelo Japão, respectivamente 34% e 31% do PIB em 1998.

Contra-argumentos e ressalvas

Não é incomum, entretanto, que idéias muito disseminadas e repetidas com grande convicção se revelem, após exame mais detido, como semiverdadeiras ou mesmo falsas. Esse parece ser o caso de boa parte das afirmações tidas como verdadeiras e até evidentes sobre tributação no Brasil.

É duvidoso, por exemplo, que o sistema brasileiro contenha um número exagerado de impostos. Propagou-se a noção de que a simplificação tributária pressupõe uma acentuada diminuição dos mais de cinquenta tributos supostamente existentes. Na realidade, o capítulo tributário da Constituição prevê apenas treze impostos em todos os níveis de competência, um dos quais ainda não foi criado⁶. Para o financiamento da seguridade social, a Constituição prevê ainda con-

⁶ Trata-se do Imposto sobre Grandes Fortunas, cuja criação depende de lei complementar.

tribuições sobre a folha de salários, o faturamento, o lucro, a receita de concursos de prognósticos e uma contribuição provisória sobre movimentação financeira (criada por emenda constitucional em 1996). A arrecadação é muito concentrada em um número pequeno de impostos e contribuições. Em 2000, apenas três impostos (ICMS, IR e IPI) e três contribuições sociais (INSS, COFINS, FGTS)⁷ responderam por 75,7% do total da arrecadação bruta dos governos federal, estaduais e municipais. Se incluirmos os nove tributos seguintes por ordem de importância na arrecadação, chega-se a 91,6% da arrecadação bruta dos três níveis de governo⁸.

O que existe, de fato, é uma grande quantidade de taxas, cobradas pelo exercício do poder de polícia ou em contrapartida à prestação de serviços específicos e divisíveis. Porém, não teria cabimento, a pretexto de simplificar o sistema, suprimir esses tributos específicos e ratear o custo dos serviços por eles financiados entre os tributos gerais. Como justificar, por exemplo, a eliminação de taxas cobradas pela emissão de passaportes e a distribuição dos custos desse serviço para a população como um todo, a maior parte da qual nunca viajou e jamais viajará ao exterior em toda a sua vida?⁹ De qualquer maneira, as taxas instituídas nos três níveis de governo responderam por apenas 1,4% da arrecadação tributária em 2000¹⁰.

O sistema brasileiro pode ser considerado, sob outros pontos de vista, desnecessariamente complexo. Voltaremos a esse ponto mais à frente. Não se deve perder de vista, entretanto, que a simplificação tem limites, especialmente em economias que já ultrapassaram certo estágio de desenvolvimento e grau de diversificação, como é o caso do Brasil. Propostas extremadas de simplificação costumam agredir princípios básicos da tributação. Escondem, às vezes, outros propósitos, como o de aliviar as obrigações tributárias de determinados setores

⁷ Ver anexo no final do livro para o significado das siglas utilizadas.

⁸ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, "Carga tributária no Brasil 2000", Texto para Discussão 13, por Jefferson José Rodrigues, Luis Fernando Wasilewski, Nelson Leitão Paes & Wilson Massatoshi Kitazawa, Ministério da Fazenda, Brasília, 2001, tabela 5 (www.receita.fazenda.gov.br).

⁹ REZENDE, Fernando, "Reforma tributária e estabilização", in Lourdes Gutieires, Luis Carlos Merege & Paulo Nogueira Batista Jr. (orgs.), *Aspectos da questão tributária no Brasil*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas e Unafisco, 1995, p. 63.

¹⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, op. cit., 2001, tabela 5.

ou o de impedir que o sistema tenha a diferenciação e a sofisticação requeridas para assegurar a observância dos princípios de equidade vertical e horizontal.

Evidentemente, a complexidade da estrutura de tributos deve corresponder à complexidade das atividades econômicas tributadas. No que diz respeito ao sistema financeiro, por exemplo, que se tem caracterizado por crescente sofisticação de suas operações, a legislação e a administração tributárias não têm como não apresentar um grau elevado de complexidade e diferenciação. Em reconhecimento desse fato, a Secretaria da Receita Federal criou, em 1998, delegacias especializadas na fiscalização das instituições financeiras, que começaram a produzir seus primeiros resultados. Outro exemplo é a indispensável complexidade da regulamentação e da fiscalização dos chamados preços de transferência em operações internacionais. Também para essa área, a Receita Federal criou, em 1998, uma delegacia especializada, situada em São Paulo.

Nessas e em outras questões, uma legislação relativamente complexa e sofisticados instrumentos de controle são indispensáveis para que a administração tributária, em especial o setor de fiscalização, possa exercer as suas funções básicas de forma satisfatória. Sem isso, a administração ficaria à mercê de manobras como o uso de operações financeiras intrincadas ou preços artificiais em operações internacionais intrafirma para escapar à tributação ou reduzir a carga efetiva. É preciso acautelar-se, portanto, contra a utilização abusiva da tese, sempre simpática, porém nem sempre possível ou desejável, da simplificação do sistema tributário.

Outra meia verdade é a afirmação de que as alíquotas dos tributos são altas demais no Brasil. Ela tem fundamento, sobretudo, no caso dos tributos indiretos, que são, em geral, repassados aos preços e costumam incidir mais pesadamente sobre os contribuintes de baixa renda. Sobre a circulação de bens e serviços, há uma multiplicidade de incidências (ICMS, IPI, ISS, COFINS, PIS, entre outras), algumas delas de tipo cumulativo, com alíquotas pesadas, que contribuem de modo significativo para o caráter eminentemente regressivo do sistema brasileiro. No que diz respeito aos impostos diretos, as alíquotas cobradas são altas basicamente para as faixas intermediárias do imposto de renda da pessoa física, atingindo em especial os rendimen-

tos do trabalho sujeitos a desconto na fonte, em razão de um limite de isenção baixo e de uma alíquota inicial elevada, de 15%¹¹.

Nesses aspectos, o sistema brasileiro continua a apresentar características apontadas pelo grande economista keynesiano Nicholas Kaldor, nos idos de 1963, como típicas dos sistemas tributários de economias subdesenvolvidas. "(...) A incidência da tributação na maioria dos países subdesenvolvidos é regressiva", escrevia Kaldor, "muito mais regressiva (ou muito menos progressiva) do que a dos países desenvolvidos. Impostos indiretos, o grosso dos quais recai normalmente sobre os artigos de consumo de massa, constituem uma proporção muito maior da receita total, e muito mais da receita do imposto de renda recai sobre salários e ordenados, tributados pelo método do recolhimento na fonte, e freqüentemente com um limite de isenção muito reduzido"¹².

Não se pode afirmar, contudo, que as alíquotas sejam, de uma forma geral, excessivamente elevadas no Brasil. Na maior parte dos casos, não é o que se verifica na tributação direta da renda e da propriedade. As alíquotas dos impostos sobre a propriedade são, em geral, relativamente baixas para padrões internacionais. Quando parecem altas, como no caso do ITR, cujas alíquotas foram aumentadas em fins de 1996, a ineficácia da fiscalização e outros problemas tornam letra morta os percentuais estabelecidos em lei¹³. Voltaremos à questão da fiscalização do ITR mais à frente.

A alíquota geral do imposto de renda pessoa jurídica foi reduzida de 25% para 15% em 1995 e é hoje relativamente baixa para padrões

¹¹ Dados apresentados em trabalho realizado no Fundo Monetário Internacional revelam que a alíquota inicial do IRPF no Brasil era igual à média simples dos países membros da OCDE (exclusive México) em 1997 e muito superior à média de 9,3%, no mesmo ano, de um conjunto de dezessete outros países da América Latina, que inclui todas as demais economias importantes da região (SHOME, Parthasarathi, "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration", mimeo., International Monetary Fund, IMF Working Paper, WP/99/19, fev. 1999, p. 5). O limite de isenção do IRPF no Brasil, como múltiplo do PIB *per capita*, era ligeiramente inferior à média de um conjunto de treze outros países latino-americanos para os quais esse trabalho apresenta dados referentes a 1997 (idem, p. 7).

¹² KALDOR, Nicholas, "Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?", *Foreign Affairs*, jan. 1963, p. 257; republ. in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy - Volume 1*, London, Duckworth, 1964.

¹³ Os impostos sobre a propriedade (IPVA, IPTU, ITBI, ITCD e ITR) responderam, em 2000, por apenas 3,3% da arrecadação bruta dos três níveis de governo. O ITR, por apenas 0,06% do total (Secretaria da Receita Federal, op. cit., 2001, tabela 5).

internacionais¹⁴. Apesar da intenção do governo de alargar a base de incidência desse tributo, a legislação apresenta inúmeras brechas e continua admitindo, ademais, diversas hipóteses de isenção ou redução, o que torna as alíquotas efetivas inferiores às nominais. No que diz respeito às faixas mais altas de rendimento, o imposto de renda da pessoa física também apresenta alíquotas relativamente reduzidas quando comparadas às que vigoram em outros países, não só desenvolvidos, mas mesmo em desenvolvimento. A alíquota marginal máxima atualmente em vigor no Brasil, de 27,5%, é bastante moderada para padrões internacionais¹⁵.

A despeito de todos esses contra-argumentos e ressalvas, permanece o fato de que a tributação é percebida, no Brasil, de uma forma bastante generalizada, como excessiva e às vezes até abusiva ou confiscatória. Convém, portanto, examinar mais de perto os dados brasileiros, situando-os no contexto internacional. Como tem evoluído a carga tributária macroeconômica no país? Como se compara o nível de tributação no Brasil com o que se observa em outras partes do mundo? Essas questões serão objeto de avaliação nas seções seguintes deste trabalho.

3. Evolução da carga tributária no Brasil

O aumento na carga tributária macroeconômica desde 1994 dá sequência, na verdade, a uma tendência de longo prazo, que remonta a

¹⁴ Segundo levantamento apresentado por Shome, a alíquota básica de 15% do IRPJ brasileiro é inferior à de todos os países da OCDE, exceto a Suíça. Juntamente com a do Chile, é a mais baixa de um conjunto de dezoito países latino-americanos. O autor ressalva, contudo, que no caso brasileiro a carga efetiva é mais alta "em função de outras cobranças e contribuições", numa referência aos adicionais de imposto de renda e à CSLL (SHOME, Parthasarathi, op. cit., p. 8).

¹⁵ Um estudo do IPEA, de agosto de 1998, embora com números bastante defasados, referentes a 1993, mostrou que a alíquota máxima do imposto brasileiro de pessoa física estava entre as mais baixas de um conjunto de 27 países que incluía doze de renda *per capita* alta, treze de renda média e dois de renda baixa (VARSANO, Ricardo, PESSOA, Elisa de Paula, SILVA, Napoleão Luiz Costa da, AFONSO, José Roberto Rodrigues, ARAUJO, Erika Amorim & RAMUNDO, Julio Cesar Maciel, "Uma análise da carga tributária do Brasil", mimeo., Texto para Discussão nº 583, Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, ago. 1998, p. 19). O já citado trabalho realizado no FMI apresenta dados mais recentes, até 1997, e confirma que a alíquota máxima do IRPF brasileiro é baixa não só em comparação com as dos países desenvolvidos, mas também com as de outros países da América Latina. Para o já referido conjunto de dezessete outros países latino-americanos, a média simples da alíquota máxima alcançava 31,6% em 1997. Para os países da OCDE (exclusive México), a média simples era 43,6% naquele ano (SHOME, Parthasarathi, op. cit., p. 5).

1947, pelo menos, primeiro ano para o qual se possui uma elaboração sistemática das Contas Nacionais no Brasil. Como se pode verificar na tabela 1, a carga bruta, tal como definida anteriormente, era da ordem de 14% no final da década de 40. Desde então, vem registrando uma tendência nítida e praticamente ininterrupta de crescimento. Passou para a faixa de 15% a 16% a partir do começo dos anos 50 e depois subiu para 18% a 19% no final dessa década. Caiu novamente para cerca de 16% no início dos anos 60, mas retomou a tendência de crescimento de 1964 em diante. Depois da ampla reforma tributária realizada no governo Castelo Branco, a receita global subiu para um patamar em torno de 25%, mantendo-se próxima desse nível durante toda a década de 70. Nos anos 80, a carga oscilou bastante, mas foi, na média, quase igual à da década anterior (tabela 1), a despeito da deterioração do quadro macroeconômico, marcado por forte aceleração da inflação e queda pronunciada da taxa média de crescimento da economia.

Tabela 1
Brasil: carga tributária bruta¹, 1947-1999

(Em % do PIB)

Ano	Carga										
1940	n.d.	1950	14,4	1960	17,4	1970	26,0	1980	24,5	1990	29,6
1941	n.d.	1951	15,7	1961	16,4	1971	25,3	1981	25,3	1991	24,4
1942	n.d.	1952	15,4	1962	15,8	1972	26,0	1982	26,3	1992	25,0
1943	n.d.	1953	15,2	1963	16,1	1973	25,1	1983	27,0	1993	25,3
1944	n.d.	1954	15,8	1964	17,0	1974	25,1	1984	24,3	1994	27,9
1945	n.d.	1955	15,1	1965	19,0	1975	25,2	1985	24,1	1995	28,4
1946	n.d.	1956	16,4	1966	21,0	1976	25,1	1986	26,2	1996	28,6
1947	13,8	1957	16,6	1967	20,4	1977	25,6	1987	23,8	1997	28,6
1948	14,0	1958	18,7	1968	23,2	1978	25,7	1988	22,4	1998	29,3
1949	14,4	1959	17,9	1969	24,9	1979	24,7	1989	24,1	1999	31,7 ²
1947-49 ³	14,1	1950-59 ³	16,1	1960-69 ³	19,1	1970-79 ³	25,4	1980-89 ³	24,8	1990-99 ³	27,9 ⁴

¹ Receita tributária arrecadada pelos governos federal, estaduais e municipais e pela Previdência Social.

² Dado preliminar.

³ Média.

n.d.: Dado não disponível.

Fontes: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (1998: quadro 16; 1999: quadro 16; 2000: quadro 8;) e Varsano et alii, op. cit., p. 39.

É na década de 90 que se retoma a tendência de longo prazo de crescimento da carga global. O nível de 29,6%, registrado no ano de 1990, constitui um resultado atípico, produzido pelos tributos extraordinários estabelecidos por ocasião do Plano Collor I. Em 1991-93, a carga retornou ao patamar de cerca de 25% que se observava desde fins dos anos 60. Depois do Plano Real, porém, ela muda novamente de patamar, aumentando já em 1994 para quase 28% e continuando a crescer ligeiramente nos anos subsequentes até alcançar cerca de 29% em 1997 e 1998. Com as medidas de aumento de impostos e contribuições acordadas com o Fundo Monetário Internacional, a arrecadação subiu acentuadamente em 1999, chegando a quase 32% do PIB (tabela 1)¹⁶.

A que atribuir o crescimento da carga tributária desde 1994? Escapa aos propósitos deste trabalho examinar essa questão em profundidade. Vale a pena registrar, contudo, os efeitos da mudança do ambiente macroeconômico de meados de 1994 em diante. Como boa parte do aumento da receita pública no período pós-Plano Real ocorreu de 1993 para 1994, pode-se talvez presumir que uma das suas causas tenha sido o efeito da queda abrupta da inflação em meados daquele ano. Embora o sistema tributário brasileiro fosse bastante indexado, a indexação nunca é perfeita, o que dá margem a uma ampliação endógena da receita real em períodos de estabilização monetária, numa inversão do chamado efeito Olivera-Tanzi. Cabe admitir, ademais, que a diminuição acentuada da inflação, ao conferir mais visibilidade e transparência às transações econômicas e às bases de incidência da tributação, deva ter facilitado em alguma medida o trabalho da fiscalização, contribuindo também dessa maneira para o aumento da arrecadação. Houve, além disso, alguma recuperação das taxas de crescimento da economia em 1993 e 1994. O crescimento econômico nesses dois anos, de 4,9% e 5,9%, respectivamente, deve ter ajudado a elevar a arrecadação e – admitindo-se uma elasticidade média da receita em relação ao produto real superior à unidade – a própria carga macroeconômica.

É pouco provável, contudo, que se possa atribuir às mudanças do quadro macroeconômico brasileiro a responsabilidade exclusiva, ou mesmo principal, pelo aumento da carga fiscal e sua sustentação em

¹⁶ A Secretaria da Receita Federal calcula que, em 2000, a carga tributária macroeconômica aumentou novamente, alcançando 33,2%. Contudo, os dados da Receita não são estritamente comparáveis aos do IBGE, reproduzidos na tabela 1. Para o período 1990-99, os números da Receita superam os do IBGE em 0,7% do PIB, em média. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, op. cit., 2001, tabela 1).

níveis elevados desde 1994. No que diz respeito à inversão do efeito Olivera-Tanzi, é preciso recordar que o sistema brasileiro de indexação tributária, em linha com o que se observava no conjunto da economia na época de inflação alta, era extraordinariamente desenvolvido e sofisticado. Talvez não exista precedente na história mundial de um uso tão generalizado de mecanismos de indexação das obrigações tributárias. Por isso, o impacto positivo endógeno decorrente da queda acentuada da inflação foi, no caso brasileiro, provavelmente muito menos importante do que nas demais experiências de "hiperestabilização".

Quanto ao crescimento econômico, as taxas relativamente elevadas ocorridas em 1993 e sobretudo em 1994 não se sustentaram nos anos seguintes. Diferentemente do que ocorreu em outras experiências de estabilização em condições de alta inflação, como por exemplo na da Argentina a partir de 1991, o Plano Real não produziu um período inicial prolongado de expansão vigorosa da economia. As taxas de crescimento do PIB foram relativamente modestas, em torno de 3% a 4% ao ano de 1995 a 1997, tendo caído para menos de 1% em 1998 e 1999¹⁷.

A julgar pelas informações disponíveis, particularmente no que diz respeito aos anos finais da década de 90, medidas diretas de aumento da carga fiscal, seja pela criação ou reintrodução de tributos, como a contribuição sobre a movimentação financeira, seja pela ampliação das alíquotas ou da base legal de incidência de tributos existentes, como no caso do IRPF e da COFINS, tiveram um papel mais importante na sustentação de patamares elevados de arrecadação, mesmo com a economia em fase de recessão ou crescimento lento. De 1997 para 1998, por exemplo, a carga tributária manteve-se próxima de 29%, a despeito da estagnação do PIB real e da queda de 1,5% do produto industrial. Em 1999, a arrecadação de tributos cresceu substancialmente em termos reais, apesar de uma taxa de crescimento do PIB de apenas 0,8% e de uma retração de 1,6% do nível de produção industrial¹⁸.

Em síntese, a despeito das oscilações da conjuntura macroeconômica, houve aumento significativo da tributação no Brasil desde 1994. No período 1990-99, a carga global média foi de 27,9%, bem maior do que a média de 24,8% observada nos anos 80 (tabela 1)¹⁹.

¹⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, *Sistema de Contas Nacionais do Brasil: produto interno bruto - resultado anual preliminar 1999, resultados trimestrais 1º e 2º trimestres de 2000*, Rio de Janeiro, 2001, quadro 5 (www.ibge.gov.br).

¹⁸ Idem, *ibidem*, quadros 5 e 7.

¹⁹ Observe-se, contudo, que uma parte considerável da carga fiscal consiste de tributos pagos

4. Comparações internacionais de cargas tributárias

Pode-se dizer que a carga tributária brasileira é alta para padrões internacionais? A resposta a esse tipo de pergunta é mais complicada do que geralmente se imagina, em razão das dificuldades conceituais e de acesso a dados atualizados e abrangentes, particularmente para economias em desenvolvimento.

Vejamos, em primeiro lugar, as estatísticas referentes a países membros da OCDE. Como se sabe, quase todos eles são considerados há muito tempo "desenvolvidos" ou "avançados". No passado recente, contudo, entrou para essa organização um país em desenvolvimento, o México, admitido em 1994, e outro que só mais recentemente passou a ser classificado como "avançado" ou de "alta renda", a Coreia do Sul, que ingressou em 1996. Em 1995 e 1996, a OCDE admitiu também alguns países do antigo bloco soviético, a Hungria, a Polônia e a República Tcheca.

As tabelas 2a e 2b mostram dados referentes às receitas correntes do setor público, incluindo os três níveis de governo, para o Grupo dos 7 (G-7) e quase todos os demais integrantes da OCDE. A carga bruta é definida como a relação percentual entre receitas correntes e o PIB, conceito que corresponde, *grasso modo*, ao da tabela 1²⁰.

Observe-se, em primeiro lugar, que a tendência de longo prazo de aumento da carga tributária não é uma característica exclusiva da experiência brasileira. Há aumentos em nada menos que dezoito dos vinte países para os quais as tabelas 2a e 2b apresentam números desde 1970. As exceções são o Reino Unido e a Irlanda, países em que a carga ficou mais ou menos estável em torno de 40% e 35%, respectivamente. Nos outros dezoito países, os aumentos foram sempre significativos, e em diversos casos, muito acentuados. No Japão e em nove economias europeias, o crescimento da relação receita/PIB foi superior a 10 pontos de percentagem entre 1970 e 1998 (tabelas 2a e 2b).

pagos pelo próprio setor público. As estatísticas apresentadas na tabela 1 superestimam, portanto, o ônus efetivamente suportado pelo setor privado, uma vez que incluem, por exemplo, os encargos patronais pagos pelos governos e suas empresas, o imposto de renda pago por empresas estatais e os tributos implícitos nas compras governamentais de bens e serviços.

²⁰ O conceito de receita pública adotado nas tabelas 2a e 2b é, na realidade, mais amplo do que o do IBGE, uma vez que inclui receitas correntes não-tributárias, como dividendos, juros, aluguéis, *royalties* e outras. Sobre os diferentes conceitos de receita pública ver, por exemplo, INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK, *Economic and Social Progress in Latin America: Facing up to Inequality in Latin America*, Washington D.C., 1998, p. 227.

Para o G-7, a média simples das cargas brutas passou de 33% em 1970 para 41,6% em 1998 (tabela 2a). Considerando o conjunto de países incluídos nas tabelas 2a e 2b, a média simples subiu de 34% em 1970 para 42,7% em 1998 (tabela 2b)²¹.

Tabela 2a
Países do G-7: carga tributária bruta¹, 1970-1998

	(Em % do PIB)								
	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998
Estados Unidos	28,9	28,8	30,0	32,2	32,5	33,1	33,5	33,9	34,4
Japão	20,6	24,0	27,6	30,8	34,2	32,0	31,7	31,7	30,8
Alemanha ²	38,3	42,7	45,0	45,8	43,0	46,3	45,6	45,1	44,8
França	38,5	39,7	46,1	49,3	48,3	48,9	50,3	50,8	50,9
Itália	30,4	31,2	33,6	38,9	42,8	45,0	45,9	47,5	46,4
Reino Unido ³	40,2	40,5	39,6	41,2	40,3	38,6	38,6	39,0	40,6
Canadá	34,2	36,1	36,1	38,7	42,1	41,9	42,3	43,2	43,4
Média simples do G-7	33,0	34,7	36,9	39,6	40,5	40,8	41,1	41,6	41,6
Média ponderada do G-7 ⁴	30,8 ⁵	32,2 ⁵	33,5	35,7	36,8	37,1	37,4	37,8	37,8

¹ Inclui receitas correntes de governos centrais, governos estaduais, provinciais ou regionais e governos locais. Exclui receitas de capital. As receitas correntes são definidas, em geral, como a soma dos impostos diretos sobre famílias e empresas, impostos indiretos, contribuições à seguridade social e outras receitas de transferência e rendas de propriedade relacionadas a juros.

² Até 1990 inclusive, os dados referem-se à Alemanha Ocidental.

³ A partir de 1987, o Reino Unido modificou a metodologia das suas Contas Nacionais. Os dados anteriores a 1990 não são, portanto, estritamente comparáveis aos mais recentes.

⁴ Salvo indicação em contrário, ponderações calculadas com base no PIB desses países em 1991.

⁵ Média calculada a partir do PIB e das receitas do governo desses países, com ambos os agregados expressos em dólares dos EUA a taxas de câmbio correntes.

Fontes: Organisation for Economic Co-operation and Development (1990: p. 196; 1997: p. A32; 1999: p. 223-4, 253).

²¹ A média ponderada aumentou de 31,1% em 1970 para 38,4% em 1998 (tabela 2b). Como as duas economias de maior peso, os Estados Unidos e o Japão, têm cargas relativamente baixas, a média ponderada é sempre inferior à simples. Em 1991, por exemplo, estes países respondiam, respectivamente, por 35,2% e 14,1% do PIB total da OCDE (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, *OECD Economic Outlook*, nº 65, Paris, jun. 1999, p. 224).

Tabela 2b
Outros países da OCDE: carga tributária bruta¹, 1970-1998

	(Em % do PIB)								
	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1996	1997	1998
Austrália	26,6	29,1	29,7	32,3	32,5	31,7	32,5	32,9	33,4
Áustria	39,7	42,9	46,4	47,7	46,2	47,5	48,0	48,0	47,3
Bélgica	35,2	40,4	49,0	51,9	48,1	49,6	49,8	49,9	49,7
Dinamarca	41,7	46,1	52,9	n.d.	55,0	56,9	57,4	56,8	56,1
Espanha	22,5	24,3	30,1	34,4	38,2	38,1	39,0	39,6	40,0
Finlândia	34,1	37,8	40,9	46,0	49,9	50,7	51,5	50,4	50,6
Grécia	26,8	27,4	27,8	31,5	32,1	37,7	38,0	38,8	39,4
Holanda	42,0	49,2	51,6	53,4	49,0	47,6	47,3	47,8	46,5
Islândia	30,9	34,0	33,8	34,0	36,0	36,0	36,7	36,6	36,5
Irlanda	35,3	34,6	35,9	40,2	36,7	35,5	36,1	36,2	35,5
Noruega	43,5	48,7	49,0	51,4	52,3	51,1	52,0	51,5	50,8
Nova Zelândia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	44,0	41,9	41,5	40,9	40,7
Portugal	24,3	24,8	29,2	32,8	35,5	38,8	40,1	40,6	41,3
Suécia	46,6	50,5	56,1	59,5	63,3	57,8	62,1	61,2	63,0
Coreia do Sul	n.d.	n.d.	19,4	18,8	21,8	23,5	24,6	24,5	25,4
Hungria	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	42,8	40,7	39,7	39,7
Polônia	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	46,3	45,6	43,1	41,9
República Tcheca	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	42,5	40,8	39,6	38,9
Média simples dos países acima	34,6	37,7	39,4	41,1	42,7	43,1	43,5	43,2	43,2
Média ponderada dos países acima	33,6 ²	37,6 ³	36,2	38,4	40,0	40,8	41,4	41,3	41,3
Média simples dos países acima e do G-7	34,0	36,6	38,6	40,5	42,0	42,5	42,9	42,8	42,7
Média ponderada dos países acima e do G-7	31,1 ²	33,1 ³	34,0	36,1	37,3	37,8	38,1	38,4	38,4

¹ Ver nota 1 da tabela 2a.

² Inclui Luxemburgo, Suíça e Turquia.

³ Inclui Luxemburgo e Suíça.

n.d.: Dado não disponível.

Obs.: De 1980 a 1998, médias ponderadas calculadas da maneira indicada na nota 4 da tabela 2a; para 1970 e 1975, da maneira indicada na nota 5 da tabela 2a.

Fontes: Organisation for Economic Co-operation and Development (1990: p. 196; 1997: p. A32; 1999: p. 223-4, 253).

Vale notar, *en passant*, que esses dados contrariam teses amplamente difundidas sobre a questão tributária. É muito comum a asserção de que, com a crescente mobilidade dos fatores de produção na economia cada vez mais "globalizada" das décadas finais do século XX, os Estados nacionais e as autoridades públicas subnacionais estariam se tornando crescentemente incapazes de impor cargas tributárias elevadas. Os números agregados reproduzidos nas tabelas 2a e 2b mostram que a tributação nas economias mais desenvolvidas ainda não está refletindo as restrições que a "globalização" da produção, do comércio e das finanças estaria impondo às políticas tributárias. A acentuada expansão das transações internacionais e da mobilidade do capital nas décadas recentes pode ter afetado a composição das receitas públicas, mas não obrigou, por enquanto, os Estados nacionais a diminuir os seus níveis globais de arrecadação. Ao contrário, a carga global continuou aumentando, inclusive no período mais recente.

Esse é, aliás, outro aspecto digno de nota: a tendência de aumento prosseguiu em pleno período de predomínio ideológico do "neoliberalismo" e de repulsa à expansão do peso econômico do Estado nas economias mais adiantadas, entre o final dos anos 70 e o início dos 90²². Um dos aspectos centrais desse movimento ideológico e político era, desde o seu início, a insatisfação com a dimensão da carga tributária. Pois a tão comentada "rebelião dos contribuintes"²³ não conseguiu sequer interromper o crescimento do nível agregado da tributação na grande maioria dos países desenvolvidos. Considerando o conjunto dos membros da OCDE para os quais há estatísticas desde 1970, o que se observa é apenas uma diminuição do ritmo de crescimento da carga global (tabelas 2a e 2b).

Como se compara o aumento ocorrido no Brasil com o que se observou nas economias mais adiantadas nas últimas décadas? As tabelas 1, 2a e 2b mostram que no período 1970-98 a carga cresceu mais nos países da OCDE do que no Brasil, contrariando a percepção muito difundida de que a carga tributária no Brasil estaria aumentado relativamente às de outros países. Como proporção da média simples do G-7,

²² Esse tema foi discutido de forma mais extensa em BATISTA Jr., Paulo Nogueira, "Mitos da 'globalização'", *Estudos Avançados*, v. 12, nº 32, jan./abr. 1998, p. 154-63.

²³ Uma das manifestações mais famosas dessa "rebelião tributária" foi a Proposição 13, que estabeleceu um limite constitucional à tributação estadual na Califórnia no final dos anos 70 (KAY, J. A., "Tax Policy: a Survey", in Andrew J. Oswald [ed.], *Surveys in Economics*, Oxford, Blackwell, v.1, 1991, p. 185).

a carga brasileira era de 78,7% em 1970 e 72,7% em 1975. Em 1998, essa proporção estava reduzida a pouco mais de 70%. A comparação com o conjunto mais amplo de países da OCDE produz resultados semelhantes.

A distância entre a carga fiscal brasileira e a que se observa nas economias mais adiantadas, que já era considerável há trinta anos, aumentou ainda mais desde então. Assim, é preciso tomar *cum grano salis* referências isoladas, feitas com certa frequência no debate sobre tributação. Os exemplos mais citados no Brasil em comparações internacionais de níveis agregados de tributação, os Estados Unidos e o Japão, são aqueles que apresentam, juntamente com a Austrália e a Irlanda, cargas macroeconômicas mais moderadas, bem inferiores à média da OCDE.

Não se deve esquecer, além disso, que o Brasil, como economia relativamente menos desenvolvida, conta com um setor informal mais importante e um grau de concentração da atividade econômica mais baixo do que as economias desenvolvidas. Embora o IBGE consiga captar parte apreciável do produto do setor informal e das atividades econômicas mais fragmentadas e dispersas, é provável que nas Contas Nacionais do Brasil a subestimativa do PIB seja, em geral, maior do que nas Contas Nacionais dos países mais adiantados da OCDE. Admitindo-se, apenas a título de ilustração, que a chamada "economia subterrânea" corresponda a 10% do PIB mensurado nas economias da OCDE e a 20% do PIB mensurado no Brasil, a carga global efetiva seria da ordem de 39% na OCDE e de 24% no Brasil em 1998²⁴.

As comparações que fizemos até agora estão prejudicadas pelo fato de envolverem países de nível mais alto de desenvolvimento. Todos os vinte integrantes da OCDE para os quais há séries mais longas nas tabelas 2a e 2b são classificados como de alta renda (*high income countries*)²⁵. O Brasil é classificado como um país em desenvolvimento de renda média alta (*upper middle income developing country*)²⁶.

É fato conhecido que o potencial de tributação de um país está na razão direta da sua renda *per capita*. Como já observava Nicholas Kaldor, em um trabalho sobre o papel da tributação no desenvolvi-

²⁴ Considerando as estatísticas do IBGE para o Brasil e a média simples para os países da OCDE relacionadas nas tabelas 2a e 2b. Sobre o caráter precário das estimativas da "economia subterrânea" nas economias desenvolvidas ver, por exemplo, TANZI, Vito & SHOME, Parthasarathi, op cit., p. 825-6, e KAY, J. A., op. cit., p. 226-7.

²⁵ Ver, por exemplo, WORLD BANK, *Global Economic Prospects and the Developing Countries*, Washington D.C., dez. 1998, p. 213.

²⁶ Idem, *ibidem*, p. 212-3.

mento econômico, “o ‘potencial de tributação’ de um país pobre – a proporção do seu produto nacional bruto que pode ser desviada para finalidades públicas sem criar pressões políticas e sociais intoleráveis – é geralmente mais baixo, e em muitos casos apreciavelmente mais baixo, do que o de um país rico”²⁷. É recomendável, portanto, comparar a carga brasileira com a que se observa em outros países em desenvolvimento, particularmente os de renda média alta.

Os dados para as economias menos desenvolvidas são, quase sempre, de acesso mais difícil, de qualidade mais duvidosa e menos comparáveis internacionalmente. As tabelas 3a, 3b, 4, 5 e 6 mostram estatísticas para diversos países da Europa Oriental, Ásia e América Latina. Além disso, como já foi mencionado, a própria OCDE publica, para o período mais recente, dados tributários de algumas economias com nível de renda por habitante mais próximo ao do Brasil, que ingressaram nessa organização em 1995 e 1996.

Começamos por essas últimas, cujos números aparecem na parte inferior da tabela 2b. A Coreia do Sul também registra crescimento considerável da receita bruta, de 19,4% em 1980 para 25,4% do PIB em 1998. Contudo, no período para o qual há dados, a carga coreana é sempre significativamente inferior à brasileira, embora a Coreia seja classificada como um país de renda alta²⁸.

Já nos três membros da OCDE que pertenceram ao antigo bloco soviético – a Hungria, a Polônia e a República Tcheca –, a carga tributária é bem mais alta do que no Brasil (cf. tabelas 1 e 2b). Para esses três, que são classificados como o Brasil na categoria de países de renda média alta²⁹, a série publicada pela OCDE só começa em 1995. Embora apresentando algum declínio entre 1995 e 1998, a receita nesses três países é ainda da ordem de 40% do PIB em 1998, bem mais alta do que a brasileira.

As tabelas 3a e 3b, baseadas em publicações do FMI, trazem números para um conjunto mais amplo de países classificados como “em transição”, que pertenceram quase todos à União Soviética ou a sua zona de influência mais imediata. Nos anos 90, o declínio da

²⁷ KALDOR, Nicholas, “The Role of Taxation in Economic Development”, paper presented to the Conference on Fiscal Policy of the Organization of American States in Santiago, Chile, dez. 1962; republ. in Nicholas Kaldor, *Essays on Economic Policy – Volume I*, London, Duckworth, 1964, p. 226.

²⁸ WORLD BANK, op. cit., 1998, p. 213.

²⁹ Idem, ibidem, p. 212.

receita pública foi significativo em muitos desses países, refletindo provavelmente a desorganização provocada por conflitos militares e pelo tumultuado processo de transição para a economia de mercado. Não obstante, de uma forma geral, a Rússia e os países em transição na Europa Oriental, classificados em sua grande maioria como economias de renda média, apresentam níveis relativamente elevados de receita pública. Em 1997, a média simples era de 34,2% do PIB (tabela 3a). Para os países de renda média alta, o coeficiente receita/PIB alcançava 43,2% em média, valor próximo ao registrado na União Européia³⁰.

Deve-se observar, entretanto, que as estatísticas reproduzidas nas tabelas 3a e 3b não são estritamente comparáveis às anteriores. Embora a fonte dos dados não o diga expressamente, fica evidente que o conceito de receita do setor público utilizado é mais amplo do que os do IBGE e da OCDE³¹. Os dados do FMI incluem, provavelmente, receitas correntes não-tributárias e receitas de capital do setor público³².

Feita essa ressalva, comparemos os números dos países em transição com os do Brasil. A maioria dos oito países de renda baixa registra, como seria de esperar, uma proporção receita/PIB inferior à do Brasil, às vezes muito inferior. Entretanto, mesmo nessa categoria havia, em 1997, algumas economias com um nível de receita pública aproximadamente igual (Mongólia e Turcomenistão) ou até superior (Moldávia) ao registrado no Brasil. Entre os onze países de renda média baixa, oito apresentavam uma relação receita/PIB superior à brasileira. (cf. tabelas 1, 3a e 3b) E os sete países com renda *per capita* próxima à do Brasil, os de renda média alta, registravam todos,

³⁰ No conceito utilizado nas tabelas 2a e 2b, a média ponderada para a União Européia (exclusive Luxemburgo) chegou a 45,8% em 1997 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, op. cit., 1999, p. 253).

³¹ A comparação dos dados para a Hungria e a República Tcheca na tabela 2b, construída com base em publicações da OCDE, com os dados para esses mesmos países na tabela 3a, elaborada com base em publicações do FMI, mostra que esses últimos são sempre superiores aos primeiros nos casos da Hungria e da República Tcheca, sugerindo que a publicação do FMI usa um conceito mais amplo de receita pública. No caso da Polônia, contudo, os números do FMI são quase sempre inferiores aos da OCDE (cf. tabelas 2b e 3a).

³² As receitas correntes não-tributárias incluem aquelas derivadas da propriedade pública de empresas, ativos financeiros, terra ou ativos intangíveis, na forma de dividendos, juros, aluguéis, *royalties* e renda empresarial. Incluem, também, taxas administrativas e multas cobradas pelos governos. As receitas de capital do setor público incluem vendas de ativos fixos, estoques (materiais estratégicos, estoques de estabilização, grãos), terra e ativos intangíveis. Ver, por exemplo, Inter-American Development Bank, op. cit., 1998, p. 227.

sem exceção, níveis de receita pública consideravelmente maiores do que o do Brasil (cf. tabelas 1 e 3a).

Tabela 3a
Rússia e outros países em transição¹ na Europa Oriental:
receitas do setor público²

Países	(Em % do PIB)								
	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Renda Média Alta³									
Croácia	n.d.	n.d.	n.d.	33,2	n.d.	43,2	45,8	47,0	46,8
Eslováquia	n.d.	n.d.	n.d.	46,1	48,1	46,4	47,1	46,9	41,5
Eslovênia	n.d.	n.d.	n.d.	45,9	n.d.	45,9	45,7	45,2	45,0
Estônia	n.d.	n.d.	n.d.	34,6	39,6	41,3	39,9	39,0	39,4
Hungria	59,6	57,9	53,9	53,4	55,8	51,4	48,1	46,8	44,9
Polônia	41,5	43,0	41,5	43,8	47,6	47,5	45,7	45,1	44,1
República Tcheca	69,5 ⁴	61,1 ⁴	55,0 ⁴	45,0	50,4	44,9	43,8	42,7	40,7
Renda Média Baixa⁵									
Belarus	n.d.	n.d.	n.d.	46,0	n.d.	47,5	42,7	40,9	40,9
Bulgária	59,8	51,6	40,4	38,4	35,2	39,9	36,6	34,3	31,5
Geórgia	n.d.	n.d.	n.d.	19,0	n.d.	7,7	7,1	9,4	10,4
Letônia	n.d.	n.d.	n.d.	28,1	n.d.	36,5	35,5	36,5	39,0
Lituânia	n.d.	n.d.	n.d.	31,6	25,1	32,7	32,8	30,1	33,5
Macedônia	n.d.	n.d.	n.d.	38,6	n.d.	51,0	45,3	44,3	42,4
Romênia	51,0	39,7	39,3	37,4	33,6	32,1	31,9	29,8	27,0
Rússia	n.d.	n.d.	n.d.	38,3	35,9	34,6	31,9	32,1	33,0
Ucrânia	n.d.	n.d.	n.d.	34,0	n.d.	41,9	37,8	36,7	38,4
Renda Baixa⁶									
Albânia	n.d.	n.d.	n.d.	23,5	n.d.	24,5	23,9	18,3	16,4
Armênia	n.d.	n.d.	n.d.	29,1	23,5	27,7	19,3	17,2	17,4
Azerbaijão	n.d.	n.d.	n.d.	61,5	n.d.	24,5	15,0	16,2	17,4
Moldávia	n.d.	n.d.	n.d.	30,3	n.d.	33,5	33,9	32,1	34,3
Média simples	56,3	50,7	46,0	37,9	39,5	37,7	35,5	34,5	34,2

¹ Países em fase de transição de economias centralmente administradas para economias de mercado.

² Governo geral. Inclui governos centrais, governos estaduais, provinciais ou regionais e governos locais.

³ Países com PNB *per capita* em 1997 entre US\$ 3.126 e US\$ 9.655. No caso da Eslovênia, PNB *per capita* em 1996.

⁴ Inclui Eslováquia.

⁵ Países com PNB *per capita* em 1997 entre US\$ 786 e US\$ 3.125.

⁶ Países com PNB *per capita* em 1997 de US\$ 785 ou menos.

n.d.: Dado não disponível.

Fontes: International Monetary Fund (1994: p. 80; 1996: p. 80-1; 1998: p. 99, 136), World Bank (1998: p. 212-3) e Editora Abril (1999: p. 194-5).

Tabela 3b
Países em transição¹ na Ásia: receitas do setor público²
(Em % do PIB)

Países	1992	1994	1995	1996	1997
Renda Média Baixa³					
Cazaquistão	24,5	22,5	24,6	22,9	23,4
Uzbequistão	31,5	32,3	34,6	34,2	30,2
Renda Baixa⁴					
Mongólia	28,6	30,3	33,7	30,6	29,0
Quirguistão	17,5	20,8	16,7	17,1	17,6
Tadjiquistão	26,6	44,5	15,2	12,1	11,6
Turcomenistão	42,3	10,4	12,5	16,5	29,2
Média simples	28,5	26,8	22,8	22,2	23,6

¹ Países em fase de transição de economias centralmente administradas para economias de mercado. Exclui países de baixa renda, de economia em larga medida rural, como a China, Camboja, Laos e Vietnã, que são classificados como países em desenvolvimento.

² Governo geral. Inclui governos centrais, governos estaduais, provinciais ou regionais e governos locais.

³ Países com PNB *per capita* em 1997 entre US\$ 786 e US\$ 3.125.

⁴ Países com PNB *per capita* em 1997 de US\$ 785 ou menos.

Fontes: International Monetary Fund (1998: p. 99, 136) e World Bank (1998: p. 212-3).

Esse tipo de comparação é questionável, uma vez que envolve confrontar os dados brasileiros com os de um conjunto peculiar de países, que iniciou há pouco tempo a desmontagem de um sistema econômico centrado no Estado. É possível, também, que as Contas Nacionais das economias em transição sejam, em grande parte dos casos, menos confiáveis do que as brasileiras, o que tenderia a provocar uma superestimativa das suas cargas tributárias macroeconômicas relativamente à do Brasil. Por outro lado, como já foi indicado, o conceito de receita pública nas tabelas 3a e 3b é mais amplo do que o da série do IBGE.

Essa última dificuldade pode ser sanada, pelo menos em parte. Para o ano de 1996, a mesma publicação do FMI traz dados de receita exclusivamente tributária para quinze dos países relacionados nas tabelas 3a e 3b. Essas estatísticas estão reproduzidas na tabela 4. O conceito de receita é agora mais comparável ao utilizado pelo IBGE. Pode-se observar que, no ano de 1996, a carga brasileira, de 28,6%, era consideravelmente inferior à de todos os sete países de renda média alta incluídos na tabela 4. A média para esse grupo chegava a 40,4%. A carga brasileira era inferior, também, à de três países de renda

média baixa (Belarus, Letônia e Ucrânia) e aproximadamente igual à da Lituânia, também classificada como de renda média baixa. Só superava com folga a da Rússia e a de três outras economias de renda baixa ou média baixa (Armênia, Cazaquistão e Mongólia). Para esses quinze países em transição, a carga média era de 32,7% em 1996 (tabela 4).

Tabela 4
Países em transição selecionados: carga tributária¹, 1996

Países	(Em % do PIB)
Renda Média Alta	
Croácia	46,2
Eslováquia	40,6
Eslovênia	45,2
Estônia	36,1
Hungria	36,1
Polônia	39,7
República Tcheca	39,0
Renda Média Baixa	
Belarus	38,9
Cazaquistão	17,3
Letônia	32,5
Lituânia	28,2
Rússia	22,0
Ucrânia	37,4
Renda Baixa	
Armênia	7,5
Mongólia	24,5
Média simples	32,7

¹ Receita tributária dos governos centrais, governos estaduais, provinciais ou regionais e governos locais. Inclui imposto de renda da pessoa física, imposto sobre o lucro das empresas, contribuições para a seguridade social (inclusive contribuições pagas pelos governos como empregadores), impostos sobre valor agregado ou vendas, impostos seletivos (*excise taxes*) e impostos sobre comércio exterior.

Fontes: International Monetary Fund (1998: p. 105), World Bank (1998: p. 212-3) e Editora Abril (1999: p. 194-5).

Outro caminho para melhorar a qualidade da comparação é tentar aplicar aos números do Brasil um conceito mais abrangente de receita, que considere as receitas correntes não-tributárias e as de capital. A CEPAL publica estatísticas desse tipo para alguns países da América

Latina e do Caribe, sem esclarecer, porém, com precisão, os tipos de receita pública incluídos no seu levantamento. O que se pode inferir da publicação da CEPAL é que os dados incluem receitas correntes não-tributárias e pelo menos algumas receitas de capital, tais como as receitas para-fiscais derivadas da propriedade de empresas públicas³³.

A tabela 5 reproduz esses dados para o período 1990-98, apresentados pela CEPAL como as receitas do setor público não-financeiro consolidado ou do setor público não-financeiro nacional. Na realidade, o Brasil é o único país para o qual essa publicação da CEPAL traz estatísticas referentes às receitas públicas totais para todo esse período. Comparando a série do Brasil nessa tabela com a da tabela baseada nas Contas Nacionais brasileiras, nota-se que, estranhamente, nem sempre os números da CEPAL são superiores aos do IBGE, como seria de esperar (cf. tabelas 1 e 5). Em 1998, contudo, a CEPAL registra uma relação receita/PIB de 32,1%, superior em quase 3 pontos percentuais à carga tributária bruta medida pelo IBGE, uma diferença sem precedente entre as duas séries nos anos 90, que reflete possivelmente as expressivas receitas de privatização e de concessão de serviços públicos registradas naquele ano.

Se utilizarmos esse número mais elevado e presumivelmente mais comparável aos dados das tabelas 3a e 3b, a conclusão a que chegamos anteriormente não se modifica muito. A relação receita/PIB do Brasil continua inferior à de todas as economias em transição de renda média alta da tabela 3a. É inferior, também, à de sete países de renda média baixa ou renda baixa (tabela 3a).

As estatísticas da CEPAL servem a um segundo propósito: comparar a receita pública brasileira com a de outras economias latino-americanas. Para a América Latina, contudo, é ainda mais difícil obter dados abrangentes e atualizados de carga tributária macroeconômica. É relativamente pequeno o número de países para os quais se consegue dados comparáveis aos que apresentamos até agora. Para muitos países da região, só há séries estatísticas para o governo central ou federal. O que foi possível levantar está nas tabelas 5 e 6. Foram incluídos apenas os países para os quais a CEPAL publica estatísticas correspondentes a um conceito relativamente amplo de setor público.

³³ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, *Estudio Económico de América Latina y el Caribe: 1998-1999*, Naciones Unidas, Santiago de Chile, 1999, p. 35 (www.eclac.cl).

Tabela 5
Países selecionados da América Latina:
receitas do setor público, 1990-1998

(Em % do PIB)¹

Países	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998 ²	1990-98 ³	1996-98 ³
Renda Média Alta											
Argentina ⁴	13,3	15,0	17,4	19,8	17,7	17,4	15,8	17,0	16,5	16,7	16,4
Brasil ⁵	28,9	24,6	24,2	26,3	28,5	27,2	28,1	28,9	32,1	27,6	29,7
Chile ⁶	n.d.	n.d.	n.d.	35,3	33,0	31,4	32,1	31,1	30,3	32,2 ⁷	31,2
Uruguai ⁶	28,9	31,1	31,8	30,9	30,6	30,8	30,7	32,0	32,6	31,0	31,8
Renda Média Baixa											
Bolívia ⁸	27,1	28,8	28,8	29,6	31,1	31,5	28,1	28,9	29,6	29,3	28,9
Colômbia ⁶	23,6	25,1	25,4	27,1	27,0	30,8	32,3	31,6	31,4	28,3	31,8
Costa Rica ⁶	26,1	27,6	28,2	28,2	26,1	28,6	28,7	29,7	30,1	28,1	29,5
El Salvador ⁶	12,5	13,0	13,6	14,3	16,0	17,1	17,4	15,4	15,5	15,0	16,1
Equador ⁶	27,1	25,4	25,8	24,9	24,4	25,5	24,4	23,8	20,3	24,6	22,8

¹ Calculados a partir de dados em moeda nacional a preços correntes.

² Dados preliminares.

³ Média simples.

⁴ Receitas correntes. Setor público nacional não-financeiro. Inclui Administração Nacional, Sistema Nacional de Seguridade Social e empresas públicas.

⁵ Receitas totais. Setor público.

⁶ Receitas correntes. Setor público não-financeiro.

⁷ Média simples para 1993-98.

⁸ Receitas correntes. Setor público nacional não-financeiro.

n.d.: Dado não disponível.

Fontes: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (1999: p. 143, 155, 165, 177, 185, 195, 220, 221, 313) e World Bank (1998: p. 212-3).

Mais uma vez, o que se conclui é que a carga brasileira não é, de um modo geral, alta em comparação com a de outros países. Considerando a média do período 1990-98, a razão receita/PIB é menor no Brasil do que na maioria dos demais países incluídos na tabela 5. Mesmo economias de renda média baixa, como Bolívia, Colômbia e Costa Rica, registram cargas mais altas do que a brasileira no período 1990-98. Nos últimos três anos desse período, a carga brasileira é da mesma ordem de magnitude da que se observa em países como Chile, Uruguai, Bolívia,

Colômbia e Costa Rica. Deve-se recordar, contudo, que nessa série mais longa o Brasil é o único país para o qual a CEPAL publica dados relativos às receitas totais do setor público. No caso dos demais países da tabela 5, o que se tem são apenas as receitas correntes. Além disso, para a Argentina e a Bolívia, o conceito de setor público é mais limitado, referindo-se exclusivamente ao setor público não-financeiro nacional.

Tabela 6
Países selecionados da América Latina: receitas do setor
público não-financeiro, 1997-1998

(Em % do PIB)¹

	Receitas Totais		Receitas Correntes	
	1997	1998 ²	1997	1998 ²
Renda Média Alta				
Argentina	17,2	16,6	17,0	16,5
Brasil	28,9	32,1	24,9	27,5
Chile	32,0	31,0	31,1	30,3
México	23,0	20,6	15,8 ³	14,3 ³
Uruguai	32,0	32,6	32,0	32,6
Venezuela	31,9	21,0	28,1	20,8
Renda Média Baixa				
Bolívia	30,3	30,9	28,9	29,6
Colômbia	33,6	33,5	31,6	31,4
Costa Rica	29,8	30,0	29,7	30,1
El Salvador	15,6	16,3	15,4	15,5
Equador	23,8	20,3	23,8	20,3
Paraguai	21,1	21,2	20,7	21,0
Renda Baixa				
Nicarágua	39,2	40,6	33,6	37,1
Média simples	27,7	27,1	26,3	26,6

¹ Calculados a partir de dados em moeda nacional a preços correntes.

² Dados preliminares.

³ Governo central.

Fontes: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (1999: p. 36, 257) e World Bank (1998: p. 212-3).

A tabela 6 mostra números mais comparáveis, mas cobre apenas os anos de 1997 e 1998. Considerando a receita total, percebe-se que o Brasil está no grupo de economias com coeficientes mais altos, na

faixa de 30% ou mais do PIB. Mas, em 1997-98, países como Chile, Uruguai, Bolívia, Colômbia e até um país de renda baixa, a Nicarágua, registraram, em média, uma razão receita pública total/PIB superior à do Brasil.

O que se pode concluir de todas essas estatísticas? Basicamente, que não tem fundamento a tese muito difundida de que a carga fiscal brasileira é alta para padrões internacionais. A carga brasileira é não só bastante inferior à da maioria dos países desenvolvidos, como tem crescido menos do que a média do G-7 e outros integrantes da OCDE nas décadas recentes. Em comparação com o que se observa em outras economias em desenvolvimento, a receita do setor público brasileiro não pode ser qualificada de excepcionalmente elevada. Apesar do aumento registrado nos anos 90, ela é ainda inferior à de muitos países em desenvolvimento. Mesmo diversos países de renda *per capita* consideravelmente mais baixa do que a brasileira registram níveis semelhantes ou até mais altos de receita pública como proporção do PIB.

5. Crise fiscal e carga tributária no Brasil

O mais desavisado dos leitores terá percebido que toda a discussão anterior prepara o terreno para uma questão polêmica: a carga tributária pode aumentar no Brasil? Sob certas condições a serem explicitadas adiante, a resposta à pergunta é afirmativa. As comparações internacionais, apresentadas na seção anterior, sugerem haver algum espaço para aumentar a carga brasileira sem colocá-la fora dos padrões internacionais para países de nível de renda *per capita* semelhante ao do Brasil. Veremos, entretanto, que um aumento da carga pressupõe, entre outras coisas, uma mudança profunda da estrutura tributária brasileira, algo que depende, por sua vez, de um reforço dos instrumentos de controle do Estado brasileiro, em especial do sistema de fiscalização.

Para evitar mal-entendidos, convém lembrar desde logo que o aumento da receita pública em termos reais ou como proporção do PIB não requer necessariamente uma ampliação da carga estabelecida na legislação, isto é, a criação de novos tributos ou aumentos das alíquotas ou bases de cálculo de tributos existentes. O crescimento da arrecadação pode resultar da cobrança mais rigorosa dos impostos e contribuições existentes ou do aperfeiçoamento da legislação para

suprimir brechas que facilitam a evasão por meio do chamado planejamento tributário. Em determinadas circunstâncias, é possível até mesmo combinar aumento da receita com diminuição da carga legal para determinados contribuintes. No entanto, esse resultado agradável, freqüentemente presente no discurso político, só é viável, na prática, quando se confere importância estratégica ao fortalecimento da administração tributária e ao combate à evasão.

Nesta seção, estaremos tratando do aumento da carga tributária no conceito macroeconômico, definido na seção 2. Cabe descartar, desde logo, propostas extremadas, incompatíveis com as condições da economia brasileira e o seu estágio de desenvolvimento. Há quem imagine que o saneamento financeiro do Estado brasileiro exigiria uma elevação drástica da receita bruta para algo como 40% do PIB, o que significaria aproximá-la da média dos países desenvolvidos da Europa e situá-la bem acima dos níveis observados nos Estados Unidos, no Japão e em outras economias avançadas. Propostas desse tipo desconhecem os limites do possível. Não levam em conta, entre outros aspectos, a distância entre a situação européia e a brasileira, não só em termos de renda por habitante, mas também em termos de contraprestação de serviços públicos essenciais e da própria qualidade e equidade do sistema tributário.

De qualquer maneira, sugestões extremadas de aumento da receita governamental são opiniões isoladas. A avaliação predominante sobre essa questão, consistente com o já mencionado virtual – e enganoso – consenso quanto ao caráter excessivo da carga fiscal no Brasil, é a de que ela deveria ser reduzida, de forma a estimular a iniciativa privada e o crescimento da economia. Na verdade, a despeito das reclamações muito disseminadas sobre o peso da tributação, essa opinião dominante é mais insinuada do que abertamente afirmada. Isso por uma razão muito simples: a situação das contas públicas no Brasil é notoriamente delicada, e ninguém quer ser acusado de propor a “irresponsabilidade fiscal”.

Parte dessa inibição se deve à repetição ritualística, e nem sempre bem fundamentada, da tese de que o ajuste fiscal, ou até o equilíbrio puro e simples das contas públicas, constitui condição *sine qua non* para consolidar a estabilidade monetária e permitir uma retomada sustentável do desenvolvimento. Há dúvidas legítimas, de caráter analítico, sobre a ênfase geralmente atribuída à questão do ajuste fiscal. Mas não é o caso de entrar aqui na controvérsia sobre as fun-

ções macroeconômicas do ajustamento das contas públicas. O ponto que nos interessa frisar é que a situação das contas públicas se agravou consideravelmente depois do lançamento do Plano Real em 1994. E esse ponto é de importância fundamental para a definição dos rumos do sistema tributário nos próximos anos.

Não é exagero dizer que o Estado brasileiro em seu conjunto enfrenta uma crise fiscal, ou pelo menos os estágios iniciais de uma crise fiscal. No início de 1999, pela primeira vez desde o final da década de 80, surgiram dúvidas sobre a capacidade de pagamento do setor público brasileiro, inclusive do governo federal. Em alguns meios, no Brasil e no exterior, cresceu o receio de que os desequilíbrios financeiros do Estado brasileiro pudessem acabar desaguando em monetização da dívida pública, retorno da inflação ou moratórias interna e externa. O conturbado cenário econômico internacional e a fragilização política do governo Fernando Henrique Cardoso alimentaram o ceticismo quanto à sustentabilidade da situação fiscal brasileira.

As dificuldades fiscais não chegaram a assumir proporções de catástrofe. Em 1999, alcançou-se aumento expressivo do superávit primário do setor público consolidado, a despeito do nível relativamente baixo da atividade econômica. Além disso, com a grande depreciação da taxa de câmbio e a passagem para um regime de flutuação cambial administrada – realizadas sem perda do controle sobre a inflação –, abriu-se a perspectiva de uma queda das taxas de juro internas e de um aumento do ritmo de expansão da economia, o que facilita automaticamente a diminuição do déficit nas contas públicas. Mesmo assim, a situação continuava problemática, podendo degenerar rapidamente se a disciplina fiscal não fosse sustentada ou se a economia brasileira viesse a ser atingida por uma nova rodada de choques externos, como aconteceria em 2001.

Em retrospecto, parece evidente que houve grande negligência na administração das finanças públicas de 1994 a 1998. Nesse período, apesar do já comentado aumento da carga tributária macroeconômica, ocorreu crescimento substancial do déficit do setor público consolidado, nos conceitos primário e operacional³⁴. A despeito da

³⁴ BANCO CENTRAL DO BRASIL, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 34, relat. 1997, Brasília, out. 1998, p. 70; idem, op. cit., mai. 2000, quadro IV.16. O setor público consolidado inclui os governos federal, estaduais, municipais, o Banco Central e as empresas estatais.

privatização de uma grande parte do setor produtivo estatal, a dívida líquida do setor público cresceu rapidamente, de 29,2% do PIB em dezembro de 1994³⁵ para 43,3% do PIB em dezembro de 1998³⁶.

Não é propósito deste trabalho recapitular extensamente o processo pelo qual o Estado brasileiro acumulou tantos desequilíbrios em tão pouco tempo³⁷. É verdade que o aumento do déficit e da dívida do setor público resultou, em parte, da frouxidão da política fiscal em nível nacional e subnacional e da conseqüente expansão de gastos não-financeiros, nem sempre de boa qualidade ou prioritários do ponto de vista do interesse público. Não se deve perder de vista, porém, que grande parte dos desequilíbrios e passivos acumulados foi gerada endogenamente pelas políticas monetária e cambial adotadas até 1998. A significativa e persistente sobrevalorização da taxa de câmbio, combinada com um regime de bandas cambiais ajustáveis e uma abertura pouco criteriosa às importações e aos movimentos internacionais de capital, obrigou o Banco Central a manter taxas de juro internas permanentemente elevadas. Em períodos de turbulência financeira internacional, como os que se seguiram às crises no México em 1995, no Leste da Ásia em 1997 e na Rússia em 1998, as taxas de juro internas no Brasil foram aumentadas de forma extraordinária, com repercussões adversas sobre a economia como um todo e as finanças públicas em particular.

Além de elevar diretamente o custo da dívida pública interna, a maior parte da qual é de curto prazo ou remunerada pelas taxas do *overnight*, a política de juros altos contribuiu também para manter a economia crescendo pouco ou nada e as taxas de desemprego em nível elevado, o que prejudicou a arrecadação dos tributos mais diretamente

³⁵ Idem, op. cit., 1998, p. 74.

³⁶ Idem, *Boletim do Banco Central do Brasil*, Brasília, v. 37, abr. 2001, quadro IV.14, p. 124. O dado para 1998 ainda é preliminar. Tal como definida pelo Banco Central, a dívida líquida do setor público consolidado corresponde ao endividamento líquido do setor público não-financeiro e do Banco Central junto ao sistema financeiro, público e privado, setor privado não financeiro e resto do mundo (idem, "Nota para a Imprensa", 19 jun. 2000, p. 3, www.bcb.gov.br). Parte do aumento ocorrido nesse período resultou do reconhecimento de dívidas geradas em períodos anteriores, os chamados "esqueletos" fiscais (GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia, *Finanças públicas*, Rio de Janeiro, Campus, 1999, p. 160-1).

³⁷ Sobre a evolução das contas públicas desde 1994 ver, por exemplo, MINISTÉRIO DA FAZENDA, "Programa de estabilidade fiscal", mimeo., Brasília, 28 out. 1998, p. 2-10, e GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia, op. cit., p. 125-47, 159-61.

relacionados ao comportamento da atividade econômica e aumentou certos tipos de gasto, como o seguro-desemprego e os saques do FGTS, e a demanda pelos serviços da rede pública de saúde e educação.

A conjuntura de recessão ou crescimento econômico lento, custos financeiros em alta, desemprego crescente e aumento da inadimplência terminou, também, por provocar o colapso de diversas instituições financeiras privadas, inclusive algumas de grande porte, levando a intervenções custosas do Banco Central, com implicações em termos de aumento da dívida mobiliária federal em mercado. Outros fatores que conduziram à expansão da dívida da União foram as operações de socorro a bancos públicos, federais e estaduais, e a renegociação de débitos de Estados e municípios. Em certas fases, a esterilização do impacto monetário interno das reservas internacionais, acumuladas a partir da entrada de capitais para o setor privado, também contribuiu para o crescimento do estoque de títulos públicos em mercado. Em consequência desses e de outros fatores, a dívida pública federal em títulos (exclusive carteira do Banco Central) cresceu exponencialmente, passando de R\$ 61,8 bilhões em dezembro de 1994 para R\$ 323,9 bilhões em dezembro de 1998³⁸.

A maneira como aconteceu a desvalorização cambial, a partir do início de 1999, tornou ainda mais problemática a posição financeira do governo. Depois da moratória na Rússia, em agosto de 1998, o governo brasileiro insistiu em defender, com apostas pesadíssimas, a taxa de câmbio sobrevalorizada e um regime crescentemente inviável de bandas ajustáveis. De um lado, promoveu novo e violento aumento das taxas de juro básicas, elevando o custo da dívida interna em moeda nacional. De outro, patrocinou o crescimento da sua dívida externa líquida, da sua dívida interna indexada ao dólar e dos seus compromissos no mercado futuro de câmbio. Quando começou a grande desvalorização cambial, em janeiro de 1999, a dívida efetiva do governo em moeda estrangeira havia aumentado de forma muito significativa.

Na realidade, o que ocorreu nos meses que antecederam a mudança cambial foi uma grande operação de estatização da dívida externa e do risco cambial. A dívida pública denominada em dólares ou indexada à taxa de câmbio cresceu não só com a venda de títulos dolarizados e contratos futuros de câmbio, mas também com a tomada de empréstimos de emergência junto ao FMI, a governos de países

³⁸ BANCO CENTRAL DO BRASIL, op. cit., 19 jun. 2000, quadro XVIII. Os dados referem-se a títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional ou do Banco Central.

desenvolvidos e a outras fontes oficiais. Além disso, o governo gastou cerca de metade dos seus ativos em moeda estrangeira, não permitindo que as reservas internacionais brutas caíssem mais de US\$ 30 bilhões entre a moratória da Rússia em agosto de 1998 e o abandono da âncora cambial em janeiro de 1999³⁹.

Graças a essas manobras, um grande número de instituições privadas nacionais e estrangeiras pôde se livrar a tempo de obrigações em moeda estrangeira e do risco cambial. E não só isso: à medida que se disseminou nos mercados a percepção de que viria uma mudança cambial, diversos agentes privados passaram a apostar na desvalorização, aproveitando os mecanismos postos à sua disposição pelo governo. O resultado foi a acumulação, à custa basicamente das finanças públicas, de lucros extraordinários em instituições financeiras estrangeiras e nacionais e outras empresas privadas.

Apesar do significativo aumento do superávit primário para 3,2% do PIB em 1999⁴⁰ e 3,5% do PIB em 2000⁴¹, o déficit público manteve-se em nível elevado e a dívida líquida do setor público registrou expressivo crescimento. Em dezembro de 2000, a razão dívida líquida do setor público consolidado/PIB alcançava 49,3%⁴², um aumento de 6 pontos percentuais em relação à posição de dezembro de 1998. A dívida mobiliária federal, exclusive carteira do Banco Central, aumentou para R\$ 516,1 bilhões em dezembro de 2000⁴³. Portanto, mesmo antes dos choques externos de 2001, o quadro das finanças públicas era bastante delicado⁴⁴.

Como fica a questão tributária nesse contexto? Parece claro que a carga macroeconômica não só pode como deve aumentar ao longo dos

³⁹ Idem, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 35, nº 5, Brasília, mai. 1999, p. 213.

⁴⁰ Idem, *Boletim do Banco Central do Brasil*, v. 37, nº 1, Brasília, jan. 2001, quadro IV.20, p. 132. Dado preliminar.

⁴¹ Idem, "Nota para a Imprensa", 28 ago. 2001, quadro V (www.bcb.gov.br). Dado preliminar.

⁴² Idem, *ibidem*, quadro XVI. Dado preliminar.

⁴³ Idem, *ibidem*, quadro X-A.

⁴⁴ Alega-se, às vezes, que a dívida pública brasileira ainda não é alta para padrões internacionais. De fato, alguns países da OCDE registram níveis líquidos de endividamento superiores ao do Brasil. A Bélgica, a Itália e o Canadá, por exemplo. Observe-se, entretanto, que a dívida líquida brasileira, como proporção do PIB, já é superior à média ponderada da OCDE, que alcançava 43,6% em 1998 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, op. cit., 1999, p. 259). Além disso, a dívida pública no Brasil tem prazo médio muito mais curto e custo médio muito mais alto do que nos países desenvolvidos (GIAMBIAGI, Fabio & ALÉM, Ana Cláudia, op. cit., p. 152-4).

próximos anos. Na prática, é o que tem acontecido em boa parte dos programas de consolidação fiscal recentes, entendidos como esforços continuados de ajustamento das contas públicas. Um levantamento publicado em 1996 pela OCDE analisou quinze episódios desse tipo em países desenvolvidos ocorridos entre 1974 e 1995. Em todos os casos exceto um, a consolidação fiscal envolveu aumento das receitas como percentagem do PIB, com a ênfase recaindo mais em aumentos dos impostos diretos do que dos indiretos. Cortes de gastos como proporção do PIB ocorreram em dois terços dos episódios e atingiram sobretudo os investimentos governamentais. Contudo, em mais da metade dos processos de ajustamento examinados pela OCDE, o aumento de receitas foi mais importante do que a redução de despesas públicas⁴⁵.

No caso do Brasil, será certamente indispensável apoiar o esforço de ajustamento em um controle rigoroso do dispêndio do governo nos três níveis, eliminando ou reduzindo programas de menor benefício social e melhorando a qualidade e a eficácia do gasto público. É fundamental evitar que se repita o que aconteceu em 1994-98, quando o aumento da carga tributária veio acompanhado, como já foi mencionado, de um aumento ainda maior dos gastos, resultando em ampliação do déficit e da dívida do setor público.

Ainda assim, tendo em vista a dimensão do déficit fiscal e o nível de endividamento acumulado, grande parte do qual vence no curto prazo, não é realista imaginar que o ajustamento possa ser feito exclusivamente pelo lado do gasto. Para evitar que a crise fiscal incipiente conduza a uma ruptura financeira mais grave, semelhante à que aconteceu em outros períodos de nossa história econômica remota e recente, será preciso ampliar as receitas públicas de forma significativa ao longo dos próximos anos.

Para além da questão da estabilização fiscal, há razões de outra natureza para supor que a carga macroeconômica deve aumentar. Em várias áreas, o setor público brasileiro acumulou um grau significativo do que às vezes é conhecido como "tensão fiscal" ou "repressão da despesa". Esforços repetidos de contenção do gasto em certos setores da administração, nem sempre bem pensados ou conduzidos

⁴⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, "The Experience with Fiscal Consolidation in OECD Countries", *OECD Economic Outlook*, nº 59, Paris, jun. 1996, p. 33, 36.

de modo adequado, deixaram à míngua órgãos de importância estratégica, entre eles os da administração e da fiscalização tributárias. Ao longo dos anos recentes, esse problema tem se manifestado de forma recorrente. Em função de medidas de ajustamento fiscal, setores vitais do aparato estatal se vêem privados dos recursos humanos e dos meios materiais necessários ao desempenho de sua missão institucional. No caso da administração tributária, e particularmente da fiscalização, esse tipo de ajustamento tende a ser contraproducente nos seus próprios termos, uma vez que atinge a capacidade do Estado de administrar de forma eficaz os tributos previstos na legislação.

A recomposição das condições de funcionamento do aparato estatal exigirá, portanto, uma ampliação de certos tipos de despesas, incluindo melhora nas condições de remuneração dos servidores públicos, contratação de funcionários qualificados, aquisição de equipamentos e montagem de sistemas de informação. No ambiente de "Estadofobia" e de crônicas dificuldades financeiras que prevaleceu no Brasil nos últimos dez ou quinze anos, questões como essas, embora óbvias, foram relegadas a segundo plano. Tanto maior será agora o dispêndio requerido para modernizar a administração pública em diversas áreas essenciais.

De uma forma geral, a receita pública é importante não só como elemento estabilizador do financiamento do Estado, mas também para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará a depender em larga medida da ação do Estado. Se a receita tributária for insuficiente, o risco é que esses serviços básicos não sejam prestados na medida necessária ou venham a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo. É o que tem acontecido com frequência na experiência histórica brasileira, com pesados custos para o país em termos das suas perspectivas de desenvolvimento no longo prazo.

Faz-se necessário, além disso, ampliar os programas sociais para combater a pobreza e reduzir a acentuada desigualdade na distribuição da renda nacional. Não há como imaginar que esses problemas sociais possam ser resolvidos "espontaneamente", pelo livre funcionamento do mercado. Depois do que aconteceu nos últimos anos, já ninguém se anima a sustentar que a queda da inflação é capaz de modificar significativamente a distribuição da renda. A inflação dimi-

nuiu de maneira drástica, desde 1994, mas o Brasil continua a ser um dos países mais desiguais do mundo.

Também não se pode contar com os efeitos redistributivos da retomada do crescimento econômico, mesmo que ela venha a ser vigorosa. Afinal, o Brasil teve até 1980 uma economia extraordinariamente dinâmica e nem por isso deixou de apresentar índices elevados de concentração de renda, sempre entre os mais altos do mundo.

Um governo comprometido com a redistribuição da renda terá de ampliar o gasto social, além de reformar o sistema tributário para torná-lo efetivamente progressivo, obrigando aqueles que têm mais renda e patrimônio a contribuir proporcionalmente mais. É possível e recomendável cortar despesas supérfluas ou que beneficiam setores de alta renda. Mesmo assim, parece pouco provável que seja viável, respeitadas as restrições financeiras do governo, ampliar os programas sociais e reforçar os setores essenciais da administração pública sem obter recursos tributários adicionais.

6. Importância estratégica da administração tributária

A resposta (tácita) do governo brasileiro e do Fundo Monetário Internacional à pergunta formulada no início da seção anterior deste trabalho é, indubitavelmente, afirmativa. Como se sabe, o programa de ajustamento fiscal acordado com o FMI e em andamento desde 1998 está centrado na busca de uma ampliação expressiva e sustentada do superávit primário do setor público consolidado para a faixa de 3% a 3,5% do PIB no período 1999-2002. Em 1999, ano em que se concentrou o grosso do ajuste previsto, essa ampliação resultou mais de aumentos de tributos do que de cortes de despesas não-financeiras.

O problema, entretanto, é que o governo tem procurado esse aumento de receita com base na estrutura tributária existente, com todas as suas distorções e injustiças. Mais do que isso: parte do aumento da receita vem sendo obtido com a ampliação das alíquotas e da base de incidência de tributos indiretos e cumulativos, como a COFINS ou a CPMF, resultando em aumento da regressividade e deterioração adicional da qualidade do sistema tributário.

Essa parece ser uma das razões da resistência que o programa de ajustamento fiscal tem suscitado no país. Explica, também, o aumento do clamor por uma reforma tributária abrangente. O governo federal, contudo, faz ouvidos de mercador. Continua se limitando, como tem feito desde 1995, a prestar homenagens retóricas à reforma. Nos

últimos anos, o máximo a que se dispôs foi encaminhar projetos de reforma tributária constitucional e deixá-los basicamente à própria sorte, tramitando mais ou menos rotineiramente no Congresso, com pouca ou nenhuma cobertura da Presidência da República e do Ministério da Fazenda. Enquanto isso, a Receita Federal realizou diversos ajustes *ad hoc* no sistema existente de forma a aumentar a arrecadação, diminuir o grau de vinculação entre receitas e despesas e, ocasionalmente, desonerar exportações e alguns outros setores. Em 2000, o governo federal chegou ao ponto de usar o seu peso político para bloquear o prosseguimento da reforma tributária na Câmara dos Deputados.

O desinteresse do governo pela reforma tributária estrutural tem duas razões, pelo menos. A primeira é que o sistema atual, com todos os seus defeitos, tem sido capaz de gerar, como vimos, aumentos expressivos de arrecadação. A segunda é que uma reforma abrangente, sobretudo se implementada em período curto de tempo, teria efeitos imprevisíveis sobre o nível de receita e poderia colocar em risco os superávits primários programados e a precária estabilidade das contas públicas.

Por esses e outros motivos, a reforma estrutural vem sendo sucessivamente adiada. É claro que esse quadro pode se alterar em algum momento. A pressão do setor privado é crescente e pode acabar tornando o governo federal mais sensível às demandas por uma ampla reforma do sistema. Até agora, entretanto, não há sinais convincentes de uma mudança real da atitude do governo em relação à questão.

É curioso notar que apesar dos frequentes debates sobre o tema em todo o período recente, apesar da insistência com que se reivindicou uma reforma profunda e abrangente, um aspecto crucial tem sido geralmente negligenciado: a importância estratégica da administração tributária, em especial da fiscalização, para o bom funcionamento do sistema tributário. Um observador atento e experiente perceberá sem muita dificuldade que grande parte dos problemas do sistema brasileiro, talvez a maior parte, não poderá ser resolvida exclusivamente no plano da legislação. No entanto, a discussão se restringe em geral à dimensão legal da questão, às vezes apenas à dimensão constitucional, como se mudanças no capítulo tributário da Constituição constituíssem o essencial da reforma de que o país precisa nesse terreno.

Há uma relação importante, porém insuficientemente reconhecida, entre a fragilidade operacional dos órgãos ligados à administração e certas deficiências básicas do sistema tributário nacional. Sempre que o Estado se defronta com sérias limitações de recursos humanos

e materiais, e precisa, não obstante, alcançar certas metas de geração de receita, a tendência natural é concentrar esforços nos tributos de arrecadação mais fácil ou recorrer a técnicas de tributação de menor custo administrativo, ainda que isso sacrifique outros objetivos e desrespeite princípios básicos que devem orientar a construção e a operação de qualquer sistema tributário.

O uso rotineiro de métodos simplificados e a ênfase em tributos de arrecadação mais fácil podem conduzir, por exemplo, à instituição de impostos ou contribuições de caráter distorcivo, que deturpam as condições de concorrência e o funcionamento dos mercados. Ou podem levar a uma aplicação insuficiente e até ao abandono, na prática, dos princípios fundamentais de equidade horizontal e vertical. Em outras palavras, a busca da arrecadação, em condições de escassez de recursos administrativos, resulta freqüentemente em um sistema de baixa qualidade e repleto de injustiças.

É o que acontece no caso brasileiro. A pesada tributação da folha de pagamento, por exemplo, embora possa ser relativamente conveniente do ponto de vista da arrecadação, encarece a contratação de trabalhadores, dificultando a geração de empregos ou estimulando a informalização das relações de trabalho. O sistema brasileiro depende, também, em excesso de contribuições de incidência cumulativa ou "em cascata", como a COFINS, o PIS e a CPMF⁴⁶. São tributos de arrecadação comparativamente simples, mas que reduzem a competitividade dos setores com longas cadeias de produção e comercialização, estimulando artificialmente a integração vertical. O mais grave é que diminuem a competitividade internacional das empresas que produzem no Brasil, prejudicando a sua capacidade de exportar e de competir com importações no mercado interno. Como notou Clóvis Panzarini, essas contribuições funcionam como uma espécie de "barreira alfandegária às avessas", pois incidem uma única vez sobre as importações e diversas vezes, cumulativamente, sobre a produção que se realiza no território nacional⁴⁷.

⁴⁶ Sobre a participação das contribuições sociais no sistema tributário brasileiro ver, por exemplo, SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, "Carga Tributária no Brasil - 1998", mimeo., Texto para Discussão 4, por Jefferson José Rodrigues & Selma Santos Reis, Ministério da Fazenda, Brasília, 1999, p. 8, 9. Ver também VARSANO, R. et alii, op. cit., p. 7-9).

⁴⁷ PANZARINI, Clóvis, "Uma projeção moderna da reforma tributária", *Jornal do Economista*, Corecon-SP, nº 119, dez. 1998, p. 1, 14-7.

Quando a economia brasileira era mais protegida por tarifas e barreiras não-tarifárias, essas distorções do sistema tributário não chegavam a tirar o sono das empresas. Na década de 90, entretanto, com a ampla abertura do mercado interno às importações, tributos antes toleráveis transformaram-se em fator de discriminação contra a produção realizada no Brasil.

São problemas conhecidos. Não tem sido destacado, porém, o fato de que o apego do governo a esse tipo de tributo reflete, em larga medida, a fragilidade da administração tributária e do sistema de fiscalização. Essa fragilidade contribui para que a Secretaria da Receita Federal pense várias vezes antes de apoiar a eliminação de tributos notoriamente distorcivos, porém de fácil administração e comprovada produtividade em termos de arrecadação.

Em todas ou quase todas as propostas de reforma discutidas desde 1995, inclusive naquelas apresentadas pelo Executivo federal, as contribuições "em cascata", notadamente a COFINS, que é especialmente pesada, têm sido candidatas preferenciais à extinção. No entanto, as prioridades da arrecadação, em condições de uma administração relativamente desaparelhada, aliadas ao fato não menos importante de que as contribuições em questão não são compartilhadas com os governos subnacionais, têm impedido essas propostas de prosperarem na prática. Ao contrário, como já foi mencionado, a alíquota e a base de cálculo da COFINS e a alíquota da CPMF foram substancialmente aumentadas, como parte do programa de ajustamento acordado com o FMI.

Como comentamos na seção 2 deste trabalho, essas e outras incidências indiretas contribuem de modo apreciável para a regressividade do sistema brasileiro. O fato de os impostos diretos sobre a renda e o patrimônio terem participação relativamente reduzida na arrecadação total não está dissociado da fragilidade da administração e da fiscalização dos tributos. De uma forma geral, a cobrança de impostos sobre a renda e a propriedade e a instituição de um sistema realmente progressivo, que cobre proporcionalmente mais daqueles contribuintes de maior nível de renda e riqueza, exige muito mais da administração tributária e do sistema de fiscalização.

Se o Estado não está adequadamente aparelhado, acaba acontecendo o que se vê no Brasil, ou seja, aquilo que, como já tivemos ocasião de lembrar, Nicholas Kaldor apontava há quase quarenta anos como traço típico dos sistemas tributários de países subdesenvolvi-