

**TRIBUTAÇÃO: PRINCÍPIOS, EVOLUÇÃO
E TENDÊNCIAS RECENTES**

Geraldo Biasoto Junior

TEXTO PARA DISCUSSÃO nº 31
novembro/1993

**INSTITUTO DE ECONOMIA
UNICAMP**

ISSN 0103-9466

TRIBUTAÇÃO: PRINCÍPIOS, EVOLUÇÃO E TENDÊNCIAS RECENTES

Geraldo Biasoto Junior (*)

(*) Professor do Instituto de Economia da UNICAMP

Instituto de Economia, novembro de 1993

FICHA CATALOGRÁFICA

BIASOTO JUNIOR, GERALDO.

Tributação: princípios, evolução e tendências recentes/Geraldo Biasoto Junior. - Campinas: UNICAMP/IE, 1993.

33 p. (Texto para Discussão. IE/UNICAMP, n. 31)

1. Impostos. 2. Economia. 3. Reforma tributária. I. Título. II. Série.

Exemplares avulsos poderão ser obtidos com Claudia Di D. Salvador

INSTITUTO DE ECONOMIA

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS

Comissão de Publicações

Preço/exemplar

2 UFIR

Caixa Postal 6135

Postagem

1 UFIR

13081-970 Campinas (SP)

TOTAL

3 UFIR

f.: (0192) 39.8295

fax: (0192) 39.1512

RESUMO

O objetivo deste texto é colocar em discussão os fundamentos que devem dar base à redefinição do sistema tributário. Nesta perspectiva, inicialmente são discutidos os princípios teóricos que devem se fazer presentes em todos os sistemas, com ênfase para a busca da equidade e da melhor eficácia do sistema frente à economia. No entanto, outros elementos críticos para a evolução dos sistemas tributários como os custos de cobrança e o papel do fisco no desenvolvimento econômico merecem igual relevância. A segunda parte coloca em discussão a natureza das reformas e ajustes dos aparatos tributários nos países desenvolvidos nos anos oitenta, de modo a elucidar a real dimensão da utilização das teses da simplificação e da redução de alíquotas. Por fim, são verificadas as principais alterações tributárias efetivadas, nos últimos anos, nas economias latino-americanas, sob especial inspiração do FMI e do BIRD.

ABSTRACT

The aim of this article is discuss the fundamentals that may base to the reformation of the tax system. In this perspective, initially we discuss the theory principles that may be present in all systems, emphasizing the objectives like equity and economic efficiency. However, other critical elements for the evolution of the tax system, like administrative cusps and your nature in the economic development may be the same treatment. The second section puts in discussion the nature of the reforms and adjusts in the tax organization in developed countries in the 80's. In order to elucidate the effective reality of the applicability of the reduction in the marginal tax rates and prevail simplification thesis. In the last section, the purpose is verify the main tax transformation in Latin American countries, in the recent period, with special attention to the indications of FMI and BIRD for these reforms.

Tributação: Princípios, Evolução e Tendências Recentes.

Geraldo Biasoto Junior

1. Introdução

O período recente vem sendo palco de uma forte discussão a respeito do papel do Estado na economia, e da sua principal forma de manifestação na atividade econômica, qual seja, o sistema tributário. A crise das tradicionais políticas fiscal e monetária do pós-guerra e a crítica ao estado do bem estar social levaram a uma poderosa contestação a vários elementos e concepções que marcaram durante décadas o sistema fiscal. Em finais dos anos setenta, a pressão pela redução da carga tributária teve sua mais ruidosa manifestação, com a aprovação da Proposição 13¹, estabelecendo limites constitucionais ao aumento da tributação. O clima de revolta contra o fisco e as administrações de postura liberal, aliadas à necessidade de recursos dos governos, levaram os anos oitenta a presenciarem diversas reformas dos sistemas tributários nacionais.

Não raro, as propostas de modificação do sistema pelo qual o Estado obtém recursos junto à sociedade, são veiculadas numa perspectiva que se pretende neutra, simplificadora, para usar o jargão mais comum. No entanto, tal perspectiva sobre o sistema tributário acaba por falsificar as razões que animam as diversas propostas ou impedem que o alcance econômico das medidas seja efetivamente aferido. O sistema tributário é sempre uma forma de transferir recursos entre classes, entre setores e entre os distintos agentes econômicos. Em

¹ A Proposição 13 foi uma iniciativa do então Governador da Califórnia, Ronald Reagan, para colocar limites à sobreposição de impostos aos produtos pelos diferentes níveis de governo.

decorrência, qualquer reforma do sistema altera as condições de manutenção de renda, os preços relativos e as decisões dos agentes econômicos.

A avaliação do sistema fiscal nunca pode ser realizada sem que se tenha muito presente o papel fundamental deste na realidade econômica, social e política. O sistema tributário é produto de uma complexa inter-relação de fatores e agentes sócio-econômicos que acabam construindo um sistema. Neste sentido, a lógica do sistema e sua evolução nunca poderão ser desvinculadas de seu caráter histórico.

As reformas dos sistemas fiscais jamais podem deixar de ser contextualizadas como momentos em que os elementos conformadores da velha ordem deixam de guardar consistência com a realidade. Os sistemas tributários são instituições que respondem, depois de certo lapso de tempo, aos ditames das transformações econômicas. Mas note-se que o sistema tributário, sendo uma obra do aparelho de Estado, responde, também, a uma lógica política, fruto das pressões de classe e dos distintos interesses. A idéia de progressividade, vitoriosa ou apenas formalmente estabelecida, presente na quase totalidade dos ideais dos sistemas tributários, nunca poderá ser entendida fora deste contexto.

O sistema tributário, como mais completa forma de manifestação do Estado deve ser compreendido como resultado de um somatório de forças antagônicas. Estas tensões se colocam no âmbito político e no contexto econômico, delimitando um espaço de articulação e choque de interesses cuja organização só ganha condições de se realizar no seio do Estado.

Neste sentido, a reforma do sistema tributário tem como pré-condições a definição dos principais agentes econômicos, sociais e políticos da transformação e de suas propostas. Somente com a disputa por recursos delimitada é possível a

negociação e a articulação de interesses para definir um projeto viável de reforma. Deste projeto emergem ganhadores e perdedores, tanto classes como segmentos sociais e econômicos. A crucial mudança das bases de incidência e das formas de taxação das mesmas é que dá corpo e consistência à reforma. Em caso de não ser possível delimitar os interesses e delinear um novo sistema é, certamente, preferível que apenas se realize um ajuste do sistema vigente, utilizando as mesmas bases, já reconhecidas pelos agentes.

2. Os Princípios do Sistema Tributário

A evolução histórica dos sistemas tributários levou à substituição da pilhagem e da extorsão, características dos sistemas primitivos, pela tentativa de estabelecimento de um conjunto de regras, no sentido de dar um sentido de cidadania à contribuição individual ao fisco. Os sistemas tributários evoluíram baseados dois pilares. O primeiro, foi a idéia de justiça na contribuição de cada cidadão, ou seja, a busca da equidade. O segundo foi a diretiva de não prejudicar o aparelho econômico, através da retirada de recursos, que se convencionou chamar de princípio da neutralidade. Sem dúvida, os sistemas tributários do pós-guerra levaram à introdução da idéia de cidadania no pagamento de recursos ao Estado, cuja missão seria a prestação de um conjunto de serviços aos cidadãos, além da manutenção da integridade nacional e da paz social.

Diversos aspectos nortearam a construção dos sistemas tributários modernos, sendo os mesmos, parâmetros fundamentais para a construção de quaisquer propostas de mudança. Estes aspectos podem ser sintetizados da forma que se segue:

a) Dimensionamento da carga tributária e das bases de incidência.

A primeira questão a se colocar na arquitetura de um sistema tributário é justamente a quantidade de recursos a serem gerados. Este dimensionamento deve guardar relação estrita com a necessidade de recursos financeiros para cumprir as funções colocadas a cargo do Estado pelas forças políticas que o influenciam. Nos casos de regimes mais democráticos, a discussão da legislação tributária e do orçamento acabam por sistematizar, através do Legislativo, os interesses em disputa. Nos casos de regimes autoritários, a decisão geralmente se dá de acordo com os interesses já estabelecidos dentro do Poder Executivo. De todas as formas, há uma decisão quantitativa da participação do Estado na economia.

Uma questão de grande importância, no mesmo sentido, refere-se à dinâmica da carga tributária frente ao desenvolvimento econômico. A estruturação do sistema deve ser tal que a evolução do produto seja seguida pelo incremento da arrecadação tributária, de modo a capacitar a ação governamental a enfrentar as novas demandas, derivadas da expansão, especialmente as relativas à infra-estrutura econômica. Esta afirmativa é tanto mais verdadeira quanto maiores forem as funções definidas para a execução pela via estatal. Note-se que, um sistema com baixa elasticidade frente ao crescimento do produto pode ser um obstáculo ao próprio desenvolvimento.

De modo inverso, a arrecadação tributária não deve ser excessivamente elástica à queda do nível de atividades. Nos momentos de recessão do aparelho econômico o Estado é chamado a intervir como agente compensatório da queda de demanda e da crise ao nível setor privado. Neste momento, as demandas sociais,

especialmente na figura do seguro contra o desemprego e na assistência social, se colocam com mais força ².

Vale observar que as comparação entre cargas tributárias de países distintos devem ser encaradas com muitas reservas, tanto na mensuração da pressão por recursos junto aos agentes privados, quanto no que respeita à aferição da capacidade de intervenção estatal. No primeiro caso, o montante arrecadado só pode ser analisado em comparação aos bens e serviços que o poder público oferece. Uma economia onde a saúde e a previdência são estatais nunca poderá ter a mesma carga tributária que outra onde estas funções pertencem à órbita privada. No segundo caso, a forma de constituição do Estado e a independência de seus aparelhos e burocracias frente às forças sociais e políticas levam a maneiras de atuação distintas, mesmo na prevalência de cargas tributárias semelhantes³.

b) As bases de incidência

Os sistemas tributários modernos caracterizam-se pela multiplicidade de bases de incidência. O desenvolvimento econômico e o crescimento das necessidades de recursos, para satisfazer suas funções, levaram o Estado a fugir aos tradicionais impostos sobre o comércio exterior. A ampliação dos fatos econômicos passíveis de tributação foi utilizada de forma a não saturar determinadas bases de incidência. A sobre-utilização de bases tributárias pode causar grandes distorções econômicas e incentivar a fuga dos contribuintes para outras formas de transações econômicas. Por exemplo, a tributação excessiva das poupança pode levar a uma fuga de capitais para a manutenção de ativos reais ou

² Importante notar que em vários setores da atividade pública, empresas que sentem queda em suas receitas derivadas do faturamento junto ao setor privado passam a demandar junto ao Estado maiores aquisições de bens e serviços.

³ MARTINS, L. *Estado Capitalista e Burocracia no Brasil Pós-64*, Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1985, cap. 1.

para mercados financeiros externos. A taxaço excessiva de certas mercadorias pode inibir o consumo e impedir a estrutura  o da produ  o das mesmas.

Do ponto de vista da estrutura  o de longo prazo do sistema tributário, a diversidade das bases de incidência    essencial. De um lado, as mudanças ocorridas ao nível econômico, que impliquem na redu  o da gera  o de recursos para determinados fatos geradores, podem ser equacionadas com ajustes no sistema. De outro, as flutua  es econômicas, ao incidirem diferenciadamente sobre as diversas tipos de fatos econômicos, conferem ao sistema um nível de variabilidade da arrecada  o menos intenso que o do nível de atividade.

   interessante notar que a evolu  o das economias cria e destrói as bases de incidência. Por isto, nem mesmo os sistemas já desenvolvidos podem sobreviver sem per  dicas reformula  es. Um dos melhores exemplos, neste sentido,    a tributa  o incidente sobre a folha salarial. Em princípio, dada a dinâmica de expansão do mercado de trabalho formal e a preponderância do assalariamento, parecia aos sistemas de seguro social e previdência que esta seria uma fonte inesgotável de recursos. No entanto, as mudanças na demanda por trabalhadores introduzida pelo novo paradigma tecnológico e o fen  meno da terceiriza  o colocaram esta base de recursos em xeque. Tanto que, em vários países, os sistemas de seguridade passaram a tentar compor suas fontes de financiamento com receitas extraídas de outros fatos econômicos.

c) Equidade

O princípio da equidade passou a ocupar local de destaque nos sistemas tributários    medida em que os mesmos passaram a ter que se legitimar socialmente. No cerne da questão está a discussão sobre a imputa  o do   nus da manuten  o dos serviços públicos cujo beneficiário não    identificável. Dado que,

apenas em reduzida parcela da ação pública há condições de definir perfeitamente os beneficiários, a capacidade de pagamento de cada indivíduo passou a ser tomada como parâmetro básico para a cobrança de tributos⁴.

A forma de aplicação do princípio da equidade é passível de inúmeras controvérsias. A primeira relaciona-se à natureza das rendas auferidas. Ou seja, cabe, para muitos, questionar se as rendas do capital devem ter o mesmo tratamento dado às rendas do trabalho. A segunda é relativa à contribuição de cada indivíduo. As teses de John Stuart Mill, de que a renda deveria ser tributada proporcionalmente, dada a igualdade dos cidadãos perante o Estado, foi contestada dentro da própria teoria neo-clássica, devido à forma decrescente da curva da utilidade marginal da renda. Isto legitimaria uma tributação progressiva, sem afetar o ótimo bem estar social⁵.

A discussão da equidade ganha maior complexidade quando, à tributação da renda se procura adicionar os elementos riqueza e evolução das rendas durante o ciclo de vida. De fato, não se pode considerar semelhantes dois contribuintes de iguais rendas, sendo que um detenha uma grande fortuna e outro não. Riqueza e perspectivas de acumulação de recursos durante a vida também devem interferir nas decisões de gasto ou poupança. Nesta perspectiva, Kaldor propôs que a base de incidência se deslocasse da renda recebida para a renda efetivamente gasta. No entanto, a operacionalização deste procedimento ainda padece de inúmeros problemas⁶.

Na prática, a estrutura de alíquotas progressivas na tributação da renda pessoal e a redução das alíquotas dos tributos indiretos sobre as mercadorias de

⁴ A cobrança de taxas acabou sendo a forma de realizar parte da receita pela via da aferição dos benefícios recebidos.

⁵ Veja-se, para uma discussão mais aprofundada, KAY (1990).

⁶ KALDOR (1955).

consumo de classes menos favorecidas significaram a vitória da tese da tributação mediante a capacidade de pagamento de cada indivíduo. No entanto, não há como deixar de observar que as falhas nos sistemas de tributação da renda e as reformas baseadas na redução da escala de alíquotas significaram a contestação da aplicabilidade de tal princípio.

Se a progressividade na tributação da renda desfruta de certa acolhida no senso comum, como forma de minorar as desigualdades sociais, o mesmo não é verdadeiro para a tributação do patrimônio e da riqueza. Embora bem estabelecida em países desenvolvidos, a resistência aos impostos sobre esta base tem sido bastante acirrada, especialmente em países onde a distribuição da riqueza e da renda é muito desigual. Note-se que, justamente nos países pouco desenvolvidos, os ganhos de capital e as rendas derivadas da propriedade são mais expressivas, dificultando ainda mais a reversão da má distribuição da renda⁷.

A aplicação do princípio da equidade sempre foi identificada com a tributação direta, especialmente com o imposto sobre a renda. Por isto, passou a ser um padrão de análise do desenvolvimento dos sistemas tributários a maior participação de tributos diretos que dos indiretos. No entanto, a participação da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas leva tal distinção a perder grande parte do seu sentido. Certamente, a tributação do lucro é repassável a preço, caracterizando-se como imposto indireto⁸.

⁷ Outra questão que sempre mereceu grande preocupação é a integração entre as rendas da pessoa física e da pessoa jurídica. Vários aspectos emergem da discussão, desde a definição da melhor forma de tributar os dividendos e os lucros retidos, sem que se incorra em dupla tributação ou perda de receita.

⁸ A classificação deste tributo como direto, apoia-se na suposição de que o lucro é obtido em condições de concorrência perfeita, onde a empresa não tem condições de formar preços, mas é tomadora dos preços do mercado. Tal hipótese é heróica demais no capitalismo atual, especialmente tendo em conta que são as grandes empresas as grandes contribuintes do imposto de renda.

d) Neutralidade e eficiência econômica.

As distorções causadas pelo sistema tributário ao aparelho econômico e à sua dinâmica podem ser de grande magnitude. Os sistemas de tributação indireta geralmente se constroem a partir das realidades econômicas concretas atendendo a condicionantes de naturezas diversas. A evolução dos sistemas produtivos e das relações econômicas engendra a necessidade de alterações nas formas de tributação.

O imposto sobre as receitas brutas é o melhor exemplo desta necessidade de transformação. Enquanto as economias funcionam sob uma restrita divisão do trabalho, nenhum problema se coloca, posto que a base onde incide o tributo é praticamente a única fase de agregação de valor. À medida em que a cadeia produtiva se complexifica, algumas mercadorias passam a sofrer a incidência da mesma alíquota diversas vezes. Nestas condições, a tributação acaba por alterar toda a estrutura de preços relativos. Do mesmo modo, a relação de preço entre a produção interna e a externa passa a ser danosa ao produto nacional. A transformação econômica acaba induzindo a modificação do sistema tributário, com a introdução de tributos cuja base de cálculo seja o valor adicionado.

O sistema tributário pode se tornar um elemento condicionador da evolução da estrutura industrial. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário se transforma num forte determinante da alocação de recursos na economia. Mesmo efetivada a passagem de sistema de tributação em cascata para um sistema de valor adicionado, muitas questões ainda permanecem no âmbito da administração tributária, desde os resquícios do sistema anterior até as formas de substituição tributária e maneiras de realizar isenções e desonerar as exportações.

Os impostos sobre mercadorias e serviços costumam representar de 50 a 70% da receita governamental de países em desenvolvimento e mais de 25%, em países desenvolvidos. Dentre os impostos gerais sobre mercadorias, o mais comum é o baseado no valor das transações incidente em todos os estágios das vendas, que ficou conhecido como imposto em cascata, posto que as obrigações tributárias se acumulam ao longo da cadeia produtiva. Ou seja, cada transação do circuito de produção e circulação aumenta a carga tributária incidente sobre o bem ou serviço.

O outro tipo de tributação sobre mercadorias e serviços é consubstanciado nos impostos sobre o consumo. Eles introduzem distorções muito inferiores aos impostos em cascata na relação entre produtores, podendo ter alíquotas diferenciadas entre produtos. Os impostos sobre o consumo podem ser de dois tipos: cobrado a nível de varejo ou sobre o valor adicionado.

A escolha entre os dois tipos de imposto decorre das características de cada país. O imposto sobre o valor agregado (IVA) prepondera nos países em desenvolvimento por sua alta rentabilidade, embora a administração tenha altos custos para pequenas empresas, agricultura e prestadores de serviços. O IVA nos países de renda média é preponderantemente utilizado no varejo. Nos países de renda mais baixa predomina a cobrança no fabricante ou no importador, em razão da baixa formalização da rede distribuidora. Os custos administrativos embutidos neste tipo de tributo impedem que as alíquotas se situem abaixo de 10%. Note-se que, do ponto de vista administrativo, é preferível que se fixe uma alíquota única para todos os produtos sujeitos ao IVA. No entanto, por motivos de geração de receitas e para reduzir a regressividade, pode-se introduzir mais uma ou duas

alíquotas para taxação de artigos de luxo ou para reduzir a incidência sobre produtos de primeira necessidade⁹.

A integração econômica dos países aos fluxos comerciais internacionais também é um elemento indutor das mudanças na forma da tributação indireta. Como a concorrência nos vários mercados, especialmente os de manufaturados a que os países em desenvolvimento têm acesso, é muito forte, passa a ser uma pré-condição, para uma boa posição competitiva, a utilização de um tipo de tributação que possa ser retirada do preço final das mercadorias exportadas. Vale lembrar que a tributação em cascata não diferencia o mercado ao qual se destina o produto. Do mesmo modo, um IVA cobrado na produção tende a se agregar aos preços de exportação. No segundo caso, é possível viabilizar esquemas de compensação, no primeiro não. De qualquer modo, a utilização de um IVA cobrado pelo princípio do destino é a melhor forma de não onerar a produção destinada ao mercado externo¹⁰. Vale lembrar que as distorções colocadas pelo sistema tributário à competitividade externa acabam resolvidas, em geral, através da manutenção de uma taxa de câmbio mais desvalorizada do que a que seria necessário.

A tributação das mercadorias e serviços através do IVA colocou uma discussão que tem merecido destaque na literatura sobre a matéria tributária. Há um razoável consenso de que a cobrança do IVA pelo destino é tecnicamente superior à utilização do princípio da origem. De um lado, porque as alíquotas incidem sobre o consumo de bens produzidos internamente ou importados, viabilizando um sistema de preferências internas quanto aos níveis de taxação. De outro, porque a utilização do princípio da origem pode levar à distorções na alocação dos produtores, com decisões guiadas por motivos puramente fiscais.

⁹ BANCO MUNDIAL (1988).

¹⁰ Veja-se VARSANO (1987).

Apenas de um ponto de vista a adoção do princípio da origem pode ser considerada superior, o fato de que ele é aplicável na ausência de barreiras alfandegárias¹¹.

Uma última observação ainda é necessária para o entendimento da questão da neutralidade do sistema tributário. Na estruturação do sistema, a presença de mais de uma forma de tributação indireta tem que ser conduzida de forma a não introduzir novos problemas. A integração entre os tributos indiretos é crucial para não levar a diversas formas de dupla tributação, seja pela inexistência de crédito para o IVA na taxação de insumos por outro tributo, seja na definição das bases de incidência.

e) Eficiência administrativa e custos da tributação

É impossível pensar num sistema tributário sem tomar em conta as condições de administração tributária e os custos em que o sistema de arrecadação e fiscalização incorrerá. Esta também é uma questão importante para o setor privado, um acúmulo de obrigações tributárias pode gerar custos administrativos expressivos. No curso da administração dos sistemas tributários, os custos acabam originando formas alternativas de cobrança, substituição e estimativa, que podem alterar completamente a natureza dos sistemas, relativamente à forma inicialmente pensada. Note-se que, à diferença das reformas dos anos sessenta e setenta, as alterações realizadas nos anos oitenta tiveram a questão administrativa muito mais presente.

As diferentes formas de tributação embutem custos extremamente diferenciados. Os países de desenvolvimento sócio-econômico inferior acabam

¹¹ Veja-se BOVENBERG & HORNE (1992).

sempre optando por tributos cuja cobrança é mais fácil, como os de comércio exterior, produção e renda da pessoa jurídica. Pelo menor número de contribuintes a fiscalizar, estas bases representam menores custos. É importante notar que, para países mais pobres, esta solução acaba sendo mais racional que as alternativas tecnicamente superiores. Como as bases econômicas são frágeis, os fatos passíveis de tributação são aproximadamente aqueles acima citados. Por outro lado, a tributação da renda e da riqueza das pessoas físicas esbarra na estreita dimensão das classes assalariadas de renda média, no primeiro caso, e em questões de ordem política, no segundo.

Na trajetória de desenvolvimento das economias é que vai se colocando a necessidade de mudança do sistema. É no momento em que os custos econômicos da manutenção do sistema vão superando os baixos custos da forma de arrecadação que a busca de soluções tecnicamente melhores passa a se impor. Em média, pode-se dizer que são grandes os diferenciais de custos administrativos dentre as distintas bases: comércio e consumo (de 1 a 3% da arrecadação global), IVA (cerca de 5%), renda da pessoa física (10%). Ainda assim, o desenvolvimento produz a necessidade da mudança, seja pelos aspectos econômicos, seja por motivos políticos¹².

A questão administrativa guarda estreita relação com as formas de cobrança, fiscalização e punição aos infratores. Em sistemas onde a sonegação é elevada, as atividades de fiscalização são muito mais complexas e a monitoração destas atividades torna-se altamente precária, dando lugar a uma teia de relações informais entre os próprios contribuintes e entre estes e o aparato fiscalizador. Neste contexto, a arrecadação efetiva é determinada pelo índice de sonegação consentida, que pode variar nos momentos onde são lançados os esforços de

¹² BANCO MUNDIAL (1988).

fiscalização. Para inviabilizar o surgimento deste tipo de situação é fundamental que a legislação tributária se aproxime do real poder contributivo e que as alíquotas nominais correspondam às efetivas. A forma de cobrança também é crucial, dado que, em casos em que o recolhimento do tributo precede o faturamento, a propensão à sonegação é muito alta.

É importante notar que uma legislação punitiva, mesmo que bem feita, só tem eficácia se os vários elementos que incentivam a realização da sonegação como prática corrente não estão presentes. Elementos essenciais, neste sentido, são derivados dos próprios marcos legais e administrativos colocados pelo poder público. A lentidão nas restituições de tributos, estruturas de alíquotas excessivamente elevadas e a falta de credibilidade da forma e eficácia dos gastos públicos têm forte efeito sobre a sonegação¹³.

6. Questão federativa

O sistema tributário é uma forma de movimentação de recursos. Como tal, retira poder de compra das mãos dos contribuintes e o repassa ao poder público. Na medida em que cada Estado se caracteriza por uma determinada forma de federalismo, o sistema tributário acaba tendo que expressar esta realidade. A definição da repartição do poder de gasto entre as várias esferas de governo passa a ser, nos países onde o federalismo é mais forte, um dos grandes pólos de discussão do sistema tributário.

A disputa em torno dos recursos gerados pelo conjunto do sistema tributário pode tomar dois caminhos ou, freqüentemente, ambos. O primeiro

¹³ Note-se que a excessiva complexidade dos sistemas de tributação da renda pessoal foram elemento importante na rota seguida pelas reformas dos países avançados nos anos oitenta. Veja-se HAGEMANN, JONES & MONTADOR (1988)

deles é a definição das competências tributárias. Trata-se de definir as bases de incidência de que podem dispor os diferentes níveis de governo. Nesta definição está implícito um potencial de recursos a arrecadar, dada uma estimativa da produtividade fiscal da base de incidência em questão. O segundo caminho é o da repartição dos recursos arrecadados no uso da competência tributária, com a transferência de um nível de governo a outro.

No caso da repartição de recursos, as transferências acabam por assumir distintas características, atendendo a objetivos bem definidos. De um lado, as transferências buscam redistribuir a receita pública, no intuito de mitigar os desequilíbrios regionais de renda. De outro, o sistema de transferências tem que passar recursos para que a infra-estrutura sócio-econômica aos locais onde se dá a geração do produto e da renda seja garantida. Na medida em que se tem que atender a dois objetivos de características tão distintas, as formas de partilha sempre serão objeto de forte tensão.

Uma terceira forma da participação das unidades federadas se coloca quando se utilizam impostos sobre o valor adicionado onde a competência não é do governo central. Nesta situação, aparece o que se convencionou chamar de exportações internas, em referência às transações entre duas unidades da mesma federação. A partir daí coloca-se a discussão da cobrança do tributo na origem ou no destino, numa simulação interna da questão já tratada do ponto de vista internacional. Na primeira opção, os estados com balanças comerciais favoráveis frente ao resto do País obtêm uma arrecadação maior que na segunda. Por isto, a cobrança pelo destino é tida como redistributiva e a cobrança pela origem é tendencialmente concentradora de receitas nos estados mais ricos¹⁴.

¹⁴ Este efeito se aprofunda em caso de unidades da federação que tenham pequena parcela de sua produção voltada para a indústria, dado que a produção agrícola é caracteristicamente menos taxada que a industrial.

Dois aspectos aparecem como essenciais dentro da manutenção de sistemas tributários em regimes federativos. O primeiro deles é a perfeita delimitação das competências tributárias de cada esfera de governo. Em experiências onde as figuras tributárias não ficaram bem definidas a evolução e a administração dos sistemas levou à ocorrência de casos de dupla taxação, com a invasão de bases tributárias alheias e o estabelecimento de pontos de conflito judicial entre o fisco e o contribuinte. O segundo aspecto é a definição dos graus de liberdade das distintas administrações sub-nacionais na administração dos tributos. O manuseio de alíquotas e isenções com objetivos de atração de empresas pode levar a guerras fiscais, com perda de receitas para todas as unidades e sub-utilização de bases tributárias.

7. A mobilização de recursos pelo sistema e as diretrizes do crescimento

O papel do sistema tributário certamente não foi neutro nas experiências de um grande conjunto de países, notadamente os de desenvolvimento capitalista recente. Na dinâmica dos processos de industrialização, o sistema tributário foi uma ferramenta decisiva na indução do investimento e nas políticas setoriais, chamadas políticas verticais. Mais que isto, por meio de tributos, fundos e receitas para-fiscais, através das poupanças compulsórias, o Estado recolheu recursos pulverizados na economia para colocá-los à disposição do investimento público e privado.

Nos países onde o desenvolvimento das instituições capitalistas é mais atrasado, o Estado, através do sistema tributário, acaba desempenhando um papel de grande importância na transferência de recursos entre os setores da atividade econômica. Em verdade, a função desempenhada pelo setor financeiro em países desenvolvidos, qual seja, a intermediação de recursos entre setores maduros, com poucas perspectivas de inversão, e os novos espaços para o investimento não é

ocupada pelos agentes privados nos casos de países de desenvolvimento capitalista retardatário. A participação do Estado torna-se ainda mais importante quando os setores novos são submetidos a baixas margens de lucro, devido à grande concorrência interna e externa e aos elevados custos do desenvolvimento científico e tecnológico.

Em muitos casos, muito ao contrário da neutralidade, o sistema tributário passou a servir como canal para drenar os recursos das atividades velhas para os novos setores que a política industrial pretendia favorecer. Uma estrutura de alíquotas gerais elevadas que pode oferecer isenções e reduções na análise de investimentos caso a caso é, ao mesmo tempo, uma política industrial e tributária altamente discricionária.

Não raro, o sistema tributário é utilizado como forma de viabilizar recursos líquidos para instituições financeiras ou capital de giro para a indústria. A regulação dos prazos de recolhimento dos tributos, pelas empresas, desde seu fato gerador, acaba determinando o período de posse dos recursos, durante o qual eles permanecem como caixa das empresas. Na área bancária, o recolhimento de tributos opera como uma fonte adicional de recursos livres, passando a compor o *funding* bancário. A realidade da condução da administração tributária no Brasil dos anos setenta é um exemplo lapidar da operação das diversas faces da política industrial e de crédito pela via fiscal.

2. Tendências internacionais recentes na evolução dos sistemas tributários

2.1. As reformas tributárias dos países desenvolvidos

Os anos oitenta deram lugar a uma série de alterações nos sistemas tributários. Em boa medida, estas modificações foram determinadas pelos fortes

déficits fiscais e pela redução do espaço de financiamento ao setor público. Por outra parte, a tendência à integração comercial e dos mercados financeiros, passou a colocar em xeque sistemas desenhados para contemplar economias com espaços nacionais bem definidos. Não menos importante, entretanto, foi a vitória de uma perspectiva política de cunho liberal, cuja marca foi a tentativa de estabelecer formas tributárias mais adequadas à livre movimentação do capital, da força de trabalho e dos fluxos financeiros, além de assentar as bases de uma forte contestação aos princípios da tributação progressiva e do bem estar social que prevaleceram nas décadas anteriores.

A configuração básica dos sistemas tributários dos países desenvolvidos não foi significativamente alterada pelas reformas efetivadas nos anos oitenta. O imposto de renda da pessoa física, as contribuições sociais e os tributos sobre bens e serviços, continuaram a dominar, nesta ordem de importância, os sistemas tributários de um grupo de países desenvolvidos selecionados. Tomando a comparação entre 1981 e 1989, as principais modificações na composição mais agregada dos sistemas foram o incremento da participação do imposto de renda das pessoas jurídicas e o crescimento das contribuições sociais. Nos casos específicos cabe notar a forte queda do imposto de renda pessoal no Reino Unido e nos Estados Unidos. Por outro lado, a tributação das mercadorias no Japão, Canadá e Dinamarca reduziu fortemente sua participação no sistema. Note-se que nos dois primeiros países vários problemas se colocaram quanto à implementação do IVA.

Uma análise interna das características das reformas tributárias mostra o sistema tributário muito mais do que se pode observar através dos seus grandes números. No campo da tributação da renda das pessoas físicas os critérios distributivos foram flexibilizados pela busca de maior abrangência. Em sua quase totalidade, os sistemas de tributação da renda pessoal passaram a ter um número

menor de faixas de renda e as alíquotas superiores sofreram forte redução. Exemplos extremos ocorreram nos países onde a tese liberal ganhou mais força política. No caso americano, entre 1975 e 1988, a redução da alíquota incidente sobre a última faixa foi de 37 pontos percentuais, caindo de 70 para 33%. No caso inglês, a queda da maior alíquota foi de 83 para 40%¹⁵. O número de faixas de renda foi igualmente reduzido, de forma quase generalizada. Novamente o destaque cabe aos casos inglês e americano, onde a tabela passou a ser composta por duas e três faixas, respectivamente, mas também vale destacar a Itália, onde a redução foi de 32 para 7 faixas.

Elemento importante nas reformulações da taxação da renda pessoal foi a tentativa de ampliação da base de incidência. Isto foi realizado por duas vias. Uma delas foi a redução das formas legais de dedução para aferição da renda tributável, tais como despesas médicas, educação e encargos de financiamentos habitacionais. Ao invés das deduções de gastos específicos, os sistemas passaram a optar pelo aumento do limite de isenções e pela majoração do desconto-padrão. Por outro lado, os *fringe benefits*, muito utilizados pelas empresas para não submeter seus funcionários mais graduados às elevadas alíquotas incidentes sobre as pessoas físicas passaram a merecer atenção detida.

Grandes alterações foram realizadas na tributação da pessoa jurídica, notadamente as grandes corporações. As várias formas de tentativa de direcionamento do capital a setores específicos, ou mesmo os benefícios ao capital em geral, passaram por forte questionamento. Instrumentos como a depreciação acelerada e outros incentivos à construção e compra de equipamentos foram abolidos, sob a alegação de que seus efeitos econômicos não eram significativos.

¹⁵ Os outros países também efetuaram cortes na alíquota máxima, com destaque para Japão e Austrália, mas na maioria dos casos esta alíquota ainda gira em torno da casa dos 50%. Veja-se PECHMAN (1988) e KAY (1990)

Ou seja, a via tributária não poderia se sobrepor aos determinantes do mercado na alocação dos recursos produtivos. A redução destas despesas tributárias possibilitou, notadamente, no Reino Unido e nos Estados Unidos, uma forte redução nas alíquotas: 10 pontos percentuais, no primeiro caso, e 12, no segundo¹⁶.

Na tributação de mercadorias e serviços, as tendências internacionais referendaram o imposto sobre o valor adicionado. Dada a produtividade da tributação indireta, os governos não poderiam negligenciá-la enquanto fonte de recursos. Desde 1968, com o estabelecimento da tarifa externa comum, no âmbito do mercado intra-europeu, a operacionalidade própria à tributação sobre o valor adicionado passou a se impor, aos países que ainda não a haviam adotado, como forma menos distorciva de arrecadação de recursos. No entanto, as pressões sociais e políticas problematizaram sobremaneira a manutenção de alíquotas uniformes, fazendo com que se abrisse um leque de alíquotas por produtos. A utilização generalizada do princípio do destino possibilitou uma convivência deste amplo espectro de alíquotas, sem que maiores problemas se colocassem.

Os impostos sobre consumo de mercadorias específicas persistiram compondo os sistemas tributários dos países avançados, especialmente nos casos de fumo e combustíveis. No caso das bebidas, o peso desta base de incidência é muito diferenciado, sendo mais baixo em países produtores. Destaque-se que tem ganhado força a utilização do sistema tributário como elemento de política ecológica e de realocação da produção.

Um dos elementos de maior destaque na discussão mais recente sobre tributação é justamente a forma de cobrança do imposto sobre o valor adicionado

¹⁶Veja-se KAY (1990).

no contexto de um mercado unificado como o europeu. O fim das barreiras alfandegárias levou a coordenação do processo de unificação a propor aos países membros a mudança da forma de cobrança, passando a contemplar o princípio da origem. No entanto, este processo de mudança acarreta inúmeros problemas, em especial a necessidade de reduzir a amplitude do leque de alíquotas entre os vários países, na direção de uma altamente desejável equalização. A persistência das diferenças ao longo dos próximos anos pode implicar em sérias distorções ao aparelho econômico e forte reestruturação regional da produção¹⁷. A inexorável tendência à unificação de alíquotas, não é, no entanto, uma questão pacífica. Além de se colocar contra aspectos de cunho nacional, deverá impactar fortemente a estrutura de preços relativos dos diversos países.

A tributação das rendas do capital reaparece no debate econômico do final dos anos oitenta com grande força, devido à unificação européia e à maior mobilidade do capital a nível internacional. Na área da taxação sobre os lucros da atividade produtiva, a questão alocativa se coloca como impeditiva a uma voracidade maior do fisco. Na área financeira, a tributação das operações monetárias creditícias e cambiais passa a ter que contemplar o espectro das realidades dos outros mercados. De todo modo, esta base tributária ganha grande complexidade em sua administração, com óbvios prejuízos para a geração de receitas¹⁸.

¹⁷ Ainda em 1987, a comissão de coordenação da unificação propôs uma espécie de caixa de compensação entre os países membros para facilitar a remoção dos controles alfandegários. Veja-se KOPITZ (1992) e CEPAL (1991).

¹⁸ Veja-se GARDNER (1992).

2.2. As reformas tributárias na América Latina e seus possíveis desdobramentos

Seguindo as tendências internacionais, os anos oitenta deram lugar a diversas transformações nos sistemas tributários latino-americanos. Os objetivos gerais que nortearam as reformas nos países desenvolvidos estiveram, também aqui, presentes: simplicidade administrativa, redução de alíquotas, expansão das bases tributáveis e redução do impacto distorcivo da taxaço indireta. No entanto, considerações de ordem do custo administrativo tiveram especial relevo.

As principais tendências das mudanças podem ser agrupadas nos seguintes itens:

a) A tributação da renda da pessoa física.

A acentuada redução das alíquotas máximas foi acompanhada pela redução da amplitude e do número de alíquotas. Dois outros movimentos foram efetivados no seio da tributação sobre a renda. A forte redução dos abatimentos e deduções, de um lado, aumentando a renda tributável. De outro, os níveis de isenção foram incrementados. Na média simples de uma significativa mostra de países, o limite de isenção saltou de 45% da renda per capita, em 1979, para 162%, em 1991¹⁹.

b) A tributação da renda da pessoa jurídica.

O mesmo processo de revisão da tributação do lucro das pessoas jurídicas, efetuado pelos Estados Unidos e Reino Unido, foi realizado pela

¹⁹ Veja-se SHOME (1992)

maioria dos países da América Latina. Na média simples da mesma mostra, as taxas incidentes sobre o lucro caíram de 43,5%, em 1980, para 36,3%, em 1991.

Fato que merece destaque é a introdução, em alguns países, de um piso de contribuição para as empresas. Em grande medida incentivada pelo FMI, a adoção de tal mecanismo teria a virtude de, com poucos reduções administrativas, estabelecer um mínimo de arrecadação para uma base de tributação de extrema importância para países de desenvolvimento econômico inferior. Na maioria dos casos, como México e Argentina, foi estabelecida uma alíquota sobre os ativos brutos das empresas²⁰.

c) Tributação indireta

Dentre dezoito países latino-americanos, entre 1980 e 1991, aumentou de 8 para 15, o número de sistemas tributários com participação de impostos do tipo IVA, baseados no princípio do crédito tributário. Em diversos casos, transitou-se de impostos sobre vendas para a base valor adicionado. Dos 15 países onde o IVA é utilizado, apenas nove o fazem com alíquota uniforme. Brasil, Colômbia, Honduras, México, Nicarágua, Paraguai e Uruguai mantêm alíquotas diferenciadas. Nestes casos, as facilidades administrativas de uma alíquota única foram trocadas pela tentativa de utilização do imposto para aumentar arrecadação, melhorar a distribuição de renda e promover o desenvolvimento regional²¹. Em alguns casos, persistem sérios problemas de isenções e distorções de alíquotas dentro das cadeias produtivas, especialmente devido à tendência da administração tributária aumentar as alíquotas nos grandes produtores de insumos básicos, dadas as facilidades de fiscalização.

²⁰ Proposta de implementação de tributo semelhante foi feita pela comissão de técnicos do FMI que visitou o Brasil no primeiro semestre de 1992. Veja-se TANZI (1992).

²¹ Veja-se SHOME (1992).

Ainda no que diz respeito à tributação indireta, é importante lembrar que a tônica geral das mudanças foi a de reduzir ao mínimo a tributação em cascata, como fica claro pela ampla introdução do IVA, já referida. Apenas duas tentativas de introdução de um tributo geral sobre as transações financeiras foram realizadas. Uma pela Argentina, que foi logo abandonada pela frustração das previsões de geração de receitas e pelas distorções geradas ao aparelho econômico. A outra foi realizada pelo Brasil, encontrando-se barrada por contestações judiciais.

Em suma, é importante notar que as diversas reformas e modificações dos sistemas tributários tiveram na questão do volume de receitas apenas um de seus elementos. Outros fatores tiveram grande peso, com destaque para a ampliação da base impositiva, a tentativa de reduzir os custos administrativos e, especialmente, romper com os velhos problemas trazidos pelos sistemas tributários à integração ao comércio internacional.

As perspectivas para o prosseguimento das reformas e ajustes dos sistemas tributários latino-americanos, nos anos noventa, devem se encaminhar para a solução de problemas mais relacionados à forma da tributação que os relativos às linhas gerais da participação de cada base tributária dentro do conjunto das receitas geradas pelo sistema. A exceção poderá ser a taxação da propriedade, que se constitui, sem dúvida, numa base mal utilizada na América Latina, relativamente à experiência internacional e aos recentes desenvolvimentos efetuados em vários países asiáticos. A ampliação da taxação sobre a propriedade urbana deverá ser dominante nesta perspectiva.

A questão da forma da tributação da renda das pessoas jurídicas permanecerá merecendo especial atenção. De um lado, a proposta do piso de

contribuição dado pela alíquota sobre ativos brutos ou líquidos tem apelo por questões administrativas e por reduzir o peso da tributação sobre a grande empresa, embora a diversidade setorial seja um enorme obstáculo a transpor numa economia mais avançada. De outro lado, razões administrativas também têm animado propostas de estabelecimento da tributação sobre a receitas líquidas, em lugar do lucro. A forma de tributação dos ganhos do setor financeiro, especialmente em países onde a inflação se transforma em grande fonte de lucro para os bancos, seguirá, certamente na agenda de vários países²².

Conquanto todas estas questões devam merecer destaque nas eventuais reformas e ajustes a efetivar, não há como negar que a discussão tributária dos anos noventa será marcada pela necessidade de enfrentar os problemas da abertura econômica entre os países latino-americanos e da crescente integração entre as economias a nível internacional. E note-se que a integração se dá por diversas vias: a mobilidade de capitais, o comércio de produtos finais e a integração entre plantas, numa mesma cadeia produtiva, localizadas em países distintos, dentre outras.

Neste sentido três questões se colocam como cruciais. Em primeiro lugar, a forma como a América Latina tratará a taxação de atividades e produtos poluidores e nocivos ao meio-ambiente, já em operação nos países avançados. Em segundo lugar, a questão da tributação dos ganhos do capital, num contexto de ampla mobilidade financeira. E, por fim, e mais relevante, os mercados livres e a integração ao mercado internacional exigirão os esforços no sentido de dar um caráter menos distorcivo à tributação indireta, com a eliminação dos impostos em cascata e o aprimoramento do IVA e de sua administração.

²² Note-se que as formas de tributação nas fontes devem se ampliar a nível de América Latina, abarcando, também, o setor financeiro.

TABELA 1
PARTICIPAÇÃO DAS BASES DE INCIDÊNCIA NAS CARGAS TRIBUTÁRIAS
1981 E 1989

	em % da receita total									
	IR pessoal		IR empresas		contr. sociais		propriedade		bens e serviços	
	1981	1989	1981	1989	1981	1989	1981	1989	1981	1989
REINO UNIDO	34,2	27,1	11,1	12,6	15,1	16,2	12,1	12,6	28,5	30,4
EUA	40,3	37,8	5,7	7,2	23,1	25,2	10,7	10,9	17,5	16,0
ALEMANHA	24,1	26,6	2,5	3,2	40,0	42,3	2,4	2,6	24,3	25,6
JAPÃO	25,2	24,3	20,4	26,0	30,4	29,0	6,4	9,1	14,1	9,0
CANADÁ	44,6	47,3	6,6	6,0	11,4	13,3	8,8	9,1	30,2	27,1
DINAMARCA	52,6	51,9	2,3	3,2	2,2	2,4	5,0	4,4	36,9	32,8

Fonte: IMF, Government Finance Statistics Yearbook, 1991.

TABELA 2
ESCALAS DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA PARA PAÍSES SELECIONADOS
1975 e 1989

Países	Número de Alíquotas		Alíquota Mínima		Alíquota Máxima	
	1975	1989	1975	1989	1975	1989
Austrália	7	5	20	24	65	49
Canadá	13	3	9	17	47	29
França	13	13	5	5	60	57
Alemanha /1			22	19	56	53
Irlanda	6	3	26	32	72	56
Japão	19	5	10	10	75	50
Nova Zelândia	22	2	19	24	57	33
Suécia	11	3	7	5	56	42
Reino Unido	10	2	35	25	83	40
EUA	25	3	14	15	70	33

Fonte: CNOSSEN & MESSERE (1989)

Nota: 1) Não há escala, sendo usada uma fórmula, os dados se referem a 1990.

TABELA 3
ESCALAS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA PESSOAL PARA
PAÍSES DA AMÉRICA LATINA
1979 E 1991

PAÍSES	em % da renda	
	1979	1991
ARGENTINA	7 a 45	6 a 30
BOLÍVIA	7 a 48	10
BRASIL	5 a 55	10 a 25
CHILE	3,5 a 60	5 a 50
COLÔMBIA	10 a 56	5 a 30
COSTA RICA	5 a 50	10 a 25
REP. DOMINICANA	5 a 72	3 a 70
EQUADOR	10 a 50	10 a 25
EL SALVADOR	10 a 60	10 a 50
GUATEMALA	40,75 a 58	4 a 34
HONDURAS	3 a 40	9 a 40
MÉXICO	3 a 55	3 a 35
NICARÁGUA	6 a 50	6 a 60
PANAMÁ	2,5 a 56	3,5 a 56
PARAGUAI	isento	5 a 30
PERÚ	5 a 56	8 a 37
URUGUAI	isento	isento
VENEZUELA	4,5 a 45	10 a 30
MÉDIA SIMPLES	7,1 a 48,1	6,5 a 35,4

Fonte: SHOME (1992)

TABELA 4
TRIBUTAÇÃO DA RENDA: ISENÇÃO E ALÍQUOTA MÁXIMA
PARA PAÍSES DA AMÉRICA LATINA
1979 E 1991

Países	em múltiplos da renda per capita			
	1979		1991	
	Limite de Isenção	Alíquota Máxima	Limite de Isenção	Alíquota Máxima
ARGENTINA	0,70	70,00	4,70	394,2
BOLÍVIA	0,12	8,40	única	única
BRASIL	0,67	10,30	1,16	2,8
CHILE	0,50	13,30	2,26	22,6
COLÔMBIA	0,36	6,80	0,41	25,3
COSTA RICA	0,20	13,90	2,85	5,3
REP. DOMINICANA		6,90	0,17	74,3
EQUADOR	0,24	72,00	2,87	35,8
EL SALVADOR		51,60	2,34	32,5
GUATEMALA		487,50	2,34	31,7
HONDURAS		402,30	6,87	686,8
MÉXICO		21,90	0,18	11,7
NICARÁGUA		36,40		9,9
PANAMÁ	0,52	103,20	0,49	97,8
PARAGUAI	isento	isento		3,6
PERÚ	0,08	13,50		53,1
URUGUAI	isento	isento	isento	isento
VENEZUELA	1,09	434,40	1,96	27,8
MÉDIA SIMPLES	0,45	109,50	1,62	89,1

Fonte: SHOME (1992)

TABELA 5
TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS EMPRESAS: TAXAS E ESTRUTURA
PARA PAÍSES DA AMÉRICA LATINA
1980 E 1991

Países	em % do lucro tributável	
	1980	1991
ARGENTINA	33	20
BOLÍVIA 1/	30	
BRASIL	35	42,95 a 51,7
CHILE	49	15
COLÔMBIA	40	30
COSTA RICA	5 a 45	30
REP. DOMINICANA	15 a 43	12,3 a 49,4
EQUADOR	20	25 a 36
EL SALVADOR	15,5 a 43	10 a 30
GUATEMALA	3,8 a 52,8	12 a 34
HONDURAS	3 a 40	15 a 40,3
MÉXICO	5 a 42	35
NICARÁGUA	6 a 50	40 a 50
PANAMÁ	20 a 50	20 a 50
PARAGUAI	25 a 30	25 a 35
PERÚ	20 a 55	30
URUGUAI	25	30
VENEZUELA	18 a 50	15 a 50
MÉDIA SIMPLES	44	36

Fonte: SHOME (1992)

Nota: 1) Na Bolívia, tributação da renda foi substituída por uma alíquota de 3% sobre o patrimônio líquido

BIBLIOGRAFIA

BANCO MUNDIAL (1988), Relatório sobre o Desenvolvimento Mundial 1988, Rio de Janeiro, FGV.

BOVENBERG, L. & HORNE, J. P. (1992), "Taxes on commodities: a survey". In: KOPITS, G. *Tax harmonization in the european countries*, Washington, IMF, Occasional Paper, 94, p. 22-51.

CEPAL (1991), *Ensayos Sobre Coordinación de Políticas Macroeconómicas*, Santiago.

CNOSSEN, S. & MESSERE, K., (1989) "Survey and evaluation of research income tax in

OECD member countries", In: CNOSSEN, S. & BIRD, R. M. *The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes?*, Amsterdam, North Holland.

GARDNER, E. (1992), "Taxes on capital income: a survey". In: KOPITS, G. *Tax harmonization in the european countries*, Washington, IMF, Occasional Paper, 94, p. 52-71.

HAGEMANN, R., JONES, B. & MONTADOR, R. B. (1988), "Tax reform in OECD countries: motives, constraints and practice". In: *OECD Economic Studies*, n. 10-spring, Paris, p. 185-226.

KALDOR, N. (1955), *An Expenditure Tax*, London, Allen & Unwin.

- KAY, J. A. (1990), "Tax policy: a survey". In: *The Economic Journal*, v. 100, n. 399, march, Cambridge, p. 18-75,
- KOPITS, G. (1992), "Overview", In: KOPITS, G. *Tax harmonization in the european countries*, Washington, IMF, Occasional Paper, 94, p. 1-21.
- MESSERE, K. C. & OWENS, J. P. (1987), International comparisons of taxes levels: pitfalls and insights. In: *OECD Economic Studies*, n.8-spring, Paris, p. 93-120.
- PECHMAN, J. A. (1986), *Tax Reform, the Rich and the Poor*, Washington, Brookings Institution.
- PECHMAN, J. A. (Ed) (1988), *World Tax Reform, A Progress Report*, Washington, Brookings Institution.
- SHOME, P. (1992), *Trends and Future Directions in Tax Policy Reform: A Latin American Perspective*, Washington, IMF Working Paper.
- TAIT, A. (Ed) (1991), *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*, Washington, IMF, Occasional Paper, 88.
- TANZI V. et alii (1992), *Brazil: Issues for Fundamental Tax Reform*, Washington, IMF.
- VARSAÑO, R. (1987) *Tributação de Mercadorias e Serviços*, Rio de Janeiro, IPEA, TDI n. 106.

TEXTO PARA DISCUSSÃO. IE/UNICAMP

Fazem parte desta Série:

- n.1 COUTINHO, Maurício. **Marx - reprodução do capital.** jul./91. (esgotado).
- n.2 COSTA, Fernando Nogueira da. **A formação da taxa de juros no Brasil.** set./91. (esgotado).
- n.3 SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. **As finanças públicas municipais: trajetórias e mitos.** out./91. (esgotado).
- n.4 COSTA, Fernando Nogueira da. **Política de câmbio e juros vs. dolarização programada e Banco Central independente.** jan./92. (esgotado).
- n.5 SUZIGAN, Wilson. **A indústria brasileira após uma década de estagnação: questões para política industrial.** fev./92. 2a. ed. (esgotado).
- n.6 SANTOS FILHO, Otaviano Canuto dos. **Mudança técnica e concorrência: um arcabouço evolucionista.** abr./92.
- n.7 POSSAS, Maria Sílvia. **Aprendendo com os clássicos: notas sobre valor e capitalismo.** abr./92.
- n.8 KAGEYAMA, Angela Antonia. **O emprego agrícola em 1985: análise preliminar.** mai./92.
- n.9 POSSAS, Mario Luiz. **Concorrência, inovação e complexos industriais: algumas questões conceituais.** jun./92. (esgotado).
- n.10 MACHADO, João Bosco Mesquita & ARAÚJO JR., José Tavares de. **Impacto das políticas comercial e cambial sobre o padrão de comércio internacional dos países da ALADI: o caso do Brasil.** jul./92. (esgotado).

- n.11 COSTA, Fernando Nogueira da. **(Im)Propriedades da Moeda.** out./92.
- n.12 SANTOS FILHO, Otaviano Canuto dos. **Ajustamento estrutural e orientação exportadora: sobre as lições da Coréia do Sul e do México.** out./92.
- n.13 SUZIGAN, Wilson. **Política comercial e perspectivas da indústria brasileira.** dez./92. (esgotado).
- n.14 SOTO B., Fernando. **Da indústria do papel ao complexo florestal no Brasil: o caminho do corporatismo tradicional ao neocorporatismo.** jan./93. (esgotado).
- n.15 BAPTISTA, Margarida; FAJNZYLBER, Pablo; PONDE, João Luiz. **Os impactos da nova política industrial nas estratégias competitivas das empresas líderes da indústria brasileira de informática: a falsa "modernidade" e os limites da competitividade internacional.** jan./93. (esgotado).
- n.16 NEGRI, Barjas. **Urbanização e demanda de recursos hídricos na Bacia do Rio Piracicaba no Estado de São Paulo.** mar./93.
- n.17 POSSAS, Mario Luiz. **O conceito de concorrência em Marshall: uma perspectiva schumpeteriana.** abr./93. (esgotado).
- n.18 COUTINHO, Mauricio Chalfin. **Marx e os preços de produção.** abr./93.
- n.19 COSTA, Fernando Nogueira da. **Inovações financeiras e política monetária.** abr./93.
- n.20 LEAL, João Paulo Garcia. **Evolução do comércio exterior sul-coreano de manufaturas segundo suas vantagens comparativas reveladas: 1981-1988.** mai./93.
- n.21 OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A desordem fiscal e os caminhos para uma nova reforma do sistema tributário.** mai./93.

- n.22 MACEDO E SILVA, Antonio Carlos. **Keynes's economics and the search for a new economic theory: the "equilibrium trap"**. jun./93.
- n.23 NEGRI, Barjas. **A desconcentração da indústria paulista nos últimos vinte anos (1970-1990)**. jul./93.
- n.24 CRUZ, Paulo Roberto Davidoff Chagas. **Endividamento externo e transferência de recursos reais ao exterior: os setores público e privado na crise dos anos oitenta**. jul./93.
- n.25 DEQUECH FILHO, David. **Salários e absorção de mão-de-obra no Brasil: um exame a partir das regiões metropolitanas**. jul./93.
- n.26 LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **Crise de financiamento dos governos estaduais (1980/1988)**. ago./93.
- n.27 SANTOS FILHO, Otaviano Canuto dos. **Investimento direto externo e reestruturação industrial**. ago./93.
- n.28 SANTOS FILHO, Otaviano Canuto dos. **Technological change and late industrialization: Lessons from a post keynesian evolutionary approach**. set./93
- n. 29. DEDECCA, Cláudio Salvadori e MONTAGNER, Paula. **Flexibilidade produtiva e das relações de trabalho. Considerações sobre o caso brasileiro**. out./93.
- n. 30 LIMA, Gilberto Tadeu . **Taxonomy of Production economies and monetary determination of effective demand: a puzzle in Keynes'economics**. out./93.