

A Economia Política da Reforma Tributária de 2003

Sulamis Dain*

Resumo – Este *paper* apresenta o processo de reforma tributária no Brasil desde 1990, explicando os obstáculos à mudança estrutural. À exceção do tema da tributação da renda e da propriedade, onde há divergência político-ideológica entre partidos políticos, existe um denominador comum de soluções quanto às distorções verificadas nos impostos indiretos, sobretudo na tributação sobre o faturamento. O conflito federativo e a precedência do ajuste fiscal sobre as políticas de correção dos rumos tributários tem justificado a paralisia decisória observada. Aspectos da regressividade do sistema tributário nacional, menos discutidos, são apresentados no trabalho.

Palavras-chave – Reforma Tributária. Economia do Setor Público. Brasil. Eqüidade.

JEL – H20

Introdução

O tema da Reforma Tributária esteve presente no debate político ao longo da década de 1990 e até 2002, e também nestes três anos do Governo Lula. Nesse período relativamente longo, as propostas de mudança estrutural do sistema tributário não ganharam força suficiente para implantar as transformações pretendidas, cedendo espaço para alterações de natureza pragmática, centradas em ganhos de produtividade fiscal, que agravaram as distorções já existentes no sistema.

* Professora Titular aposentada do Instituto de Economia da Faculdade de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ (Rio de Janeiro, Brasil). Professora Titular do Instituto de Medicina Social da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ (Rio de Janeiro, Brasil). Especialista em Economia do Setor Público. E-mail: sulamis@uol.com.br.

Tais distorções, mesmo identificadas e objeto de reiteradas declarações por parte das autoridades tributárias, se objetivaram no crescimento acelerado da carga tributária, na regressividade e desequilíbrio de sua distribuição entre agentes econômicos, setores de atividade e empresas, e no agravamento do desequilíbrio federativo.

A reforma tributária, contemplada nos programas dos candidatos à presidência da República em 2002, sintetizando concepções distintas do que deveria ser o novo sistema tributário brasileiro, deu origem a votações que não refletiram, na maior parte dos casos, a adesão partidária aos princípios e diretrizes anteriormente afirmados na campanha eleitoral.

De outra parte, no caso particular das iniciativas do Executivo Federal, se bem que as propostas repercutissem algumas diretrizes centrais do programa do Partido dos Trabalhadores (PT), seu encaminhamento nas duas casas do Congresso Nacional refletiu claramente a necessidade de composição com a base de sustentação do governo e com a política fiscal, assim como com interesses regionais e locais.

No universo restrito das decisões finalizadas em 2003 e no início de 2004, o resultado foi a predominância da lógica de curto prazo, assim como o adiamento das decisões de maior impacto federativo, muito provavelmente para o próximo governo.

Nesse contexto, parece essencial conduzir uma análise do processo decisório dessa reforma no Congresso Nacional, com vistas a projetar, para os futuros governos, tendências e incertezas quanto a novas alterações do sistema tributário, tão necessárias como difíceis. Com esta intenção, este trabalho aborda as seguintes questões:

1. Identificação dos nós críticos nas propostas relevantes de reforma tributária que permanecem sem decisão no Congresso Nacional, destacando consistência técnica, impacto sobre a arrecadação, alterações no equilíbrio federativo, mudanças necessárias no quadro constitucional e legal;
2. Breve decodificação da lógica de votação no Congresso nacional sobre temas tributários no ano de 2003;
3. Resultados alcançados e cenários futuros.

1. Variáveis estruturais

A partir da promulgação da Constituição de 1988, foi fortalecida a capacidade tributária própria dos governos estaduais e municipais, devido à ampliação da base de incidência do imposto estadual sobre circulação para todas as mercadorias e os serviços de comunicações e transportes. O novo ICMS absorveu cinco antigos impostos federais, além de ter as suas alíquotas flexibilizadas e a sua administração delegada aos próprios estados.

Os municípios passaram a participar dos ganhos, pelo aumento para 25% dos percentuais de partilha sobre o imposto. Por outro lado, os Fundos de Participação (FPE e FPM) mantiveram velhos critérios, discriminando os municípios de capital e favorecendo a proliferação de pequenos municípios sem nenhuma base econômica.

A resposta a essa situação se deu em duas frentes. Primeiro, assistiu-se a um *boom* na arrecadação das contribuições sociais – que não entram na partilha com estados e municípios – o que serviu para fortalecer o caixa da União, em detrimento da eficácia do sistema tributário nacional. Segundo, o esforço tributário para elevar a arrecadação própria, ainda que tenha existido, ficou muito aquém daquilo que poderia ter sido realizado caso os estados menos desenvolvidos e os municípios menores não tivessem acentuado sua dependência de transferências constitucionais federais¹.

O arranjo federativo firmado na Constituição inviabilizou a função redistributiva do Estado, que requer capacidade local de prover e prestar serviços públicos. Isto ocorreu em função da distribuição desigual da oferta de serviços no território, expressão da desigualdade de renda e da heterogeneidade econômica e social, agravada pela pulverização dos municípios e da receita disponível, que não alcançam a escala mínima necessária à satisfatória configuração local de grande parte das tarefas típicas de governo.

As mudanças assinaladas acumularam distorções no sistema tributário nacional, progressivamente comprometido pela volta da tributação em cascata, que havia sido bastante atenuada desde a década de 1960, quando da adoção da sistemática do valor adicionado. Esta dimensão negativa foi agravada pela complexidade jurídica e pelo ônus excessivo dos impostos indiretos sobre as exportações e bens de capital.

Na distribuição da carga tributária por níveis de renda, a crescente participação da tributação indireta vem onerando mais pesadamente os

contribuintes de baixa renda, dada a maior representatividade dos gastos em consumo em seus orçamentos familiares.

Como se não bastasse, era preciso enfrentar o desafio federativo de pacificar estados envolvidos em guerra fiscal² e de encontrar um denominador comum entre os problemas urbanos dos municípios de grande porte e o elevado número de pequenos municípios.

No plano político, a fragmentação partidária, aliada à Constituição parlamentarista, não tem permitido produzir maioria nítida, seja do partido do presidente, seja da oposição. A formação de uma coalizão de partidos para sustentar o governo no Legislativo – o presidencialismo de coalizão – se tornou, assim, prática dominante no presidencialismo brasileiro.

Aos problemas de dispersão de poder, resultante da combinação de presidencialismo, federalismo e pluralismo partidário, a Constituição de 1988 respondeu com mecanismos de recentralização de poder sobre o processo decisório, e o Congresso exacerbou o poder de seu presidente e do colégio de líderes partidários. No plano tributário, se a Constituição de 1988 caminhou no sentido da descentralização tributária, o governo federal operou uma recentralização de recursos, através do uso indiscriminado de contribuições sociais.

Diga-se também que a fragmentação partidária encontrou eco na fragmentação municipal. Embora os dois processos não sejam da mesma natureza, sua combinação reveste de dificuldade a pactuação que envolva temas relevantes para o executivo e para a sociedade, sobretudo onde a polarização de interesses torna qualquer arbitragem penosa, como é o caso das decisões alocativas e redistributivas no plano da tributação.

Uma questão adicional, igualmente essencial ao entendimento do substrato político do processo decisório no Congresso, diz respeito à natureza e à composição partidária e regional das lideranças no Congresso. Este é um ponto relevante a observar na elaboração de cenários e também no acompanhamento de projetos no Congresso. Não basta angariar simpatias e apoios em torno a um projeto ou setor de atividade. É preciso qualificar este apoio através dos líderes e de sua capacidade de influenciar o processo decisório.

Entretanto, embora com papéis diversos, que vão desde a formação de opinião, ao debate, à negociação e à articulação, as lideranças, em sua distribuição regional e partidária, dependem menos do peso do partido

ou da importância econômica de um estado, que da personalidade dos líderes. Conseqüentemente, as decisões tributárias, e um importante conjunto de reformas pretendidas, de iniciativa do Executivo vêm sofrendo sérios revezes no Congresso, menos por razões político partidárias e ideológicas que por acomodações nacionais, regionais e locais de suas lideranças.

2. Reforma Tributária e Ajuste Fiscal

A partir da segunda metade da década de 1990 e nestes anos iniciais do século XXI, tanto nos dois mandatos de FHC como no mandato do presidente Lula, o ajuste fiscal de curto prazo tem tido precedência sobre decisões relativas a reformas estruturais, tributárias e outras. Assim, verificou-se distorção no padrão de tributação, tendo-se priorizado, ao longo do período, a produtividade fiscal dos impostos, relativamente à sua qualidade. O resultado foi um aumento significativo da carga tributária, hoje perto de 37% do PIB, com elevação centrada nas contribuições sociais de natureza cumulativa, contrárias à competitividade e desfavoráveis às cadeias produtivas longas³.

Fonte: Afonso, José Roberto

Figura 1 - Carga tributária bruta global no pós-guerra: 1947 - 2004 (p)

É importante assinalar também que este avanço da tributação ocorreu por meio de contribuições federais cumulativas, não partilhadas com estados e municípios, em detrimento da tributação da renda e do patrimônio e dos impostos sobre o valor agregado. A comparação entre a evolução dos tributos sobre o valor adicionado e as bases cumulativas pode ser observada no Gráfico 2.

Em % do PIB

1968 1970 1972 1974 1976 1978 1980 1982 1984 1986 1988 1990 1992 1994 1996 1998 2000 2002

Fonte: Erika Amorim. In: Banco Federativo, BNDES, 2002.

Figura 2 – Comparação entre a evolução dos tributos sobre o valor adicionado e as bases cumulativas

No que tange às mudanças necessárias na sistemática de tributação sobre o valor agregado, em que pese o longo período de maturação de propostas de simplificação, agregação, desoneração dos bens de capital e mudança de tributação de origem para destino, pesou na balança a difícil situação dos estados brasileiros. Cerceados em sua capacidade arrecadatória pelo ajuste fiscal a eles imposto, ampliaram-se as diferenças e a hostilidade em relação às iniciativas do executivo federal no campo tributário.

Com isso, se dificultou o estabelecimento de uma base de consenso em torno à reforma pretendida, acentuando as características que tornavam o sistema tributário cada vez mais iníquo e estreito, centralizado

em impostos travestidos de contribuições sociais, cada vez mais distante dos paradigmas de justiça tributária e do equilíbrio federativo.

No biênio 2003 /2004, o cenário macroeconômico apresentou sensível melhora em alguns indicadores, como nos resultados do comércio externo, refletidos em sucessivos e crescentes superávits da balança comercial, surgimento de um saldo positivo no balanço de pagamentos, situação confortável de reservas cambiais, entradas consistentes de capitais de curto prazo e minimização do risco cambial.

Entretanto, existem restrições ao acerto de uma política de taxas de juros elevadas como forma de controle da inflação. Desde logo, as taxas de juros contaminam os gastos públicos, obrigando à geração crescente de superávits fiscais, até os 4,25% previstos para o próximo ano. Com as atuais taxas de juros, mesmo com a recente inflexão deliberada nas últimas reuniões do COPOM, reprime-se também a retomada do crescimento econômico, que, entre outros efeitos benéficos, tornaria menos tenso o ambiente decisório de uma futura reforma tributária.

3. Questões tributárias: antecedentes

Há mais de uma década, a federação brasileira é palco de disputa por recursos tributários. No final da década de 1990, 60% dos municípios apresentavam um grau de dependência das transferências constitucionais, medido pela relação entre a receita municipal corrente e os recursos transferidos pelo FPM, maior que 50%. Para 46% do número total de municípios, o grau de dependência situava-se entre 60 e 70% de seus recursos correntes.

No período recente, assistiu-se à proliferação de vantagens fiscais concedidas pelos Estados para atrair investimentos privados, dando origem à guerra fiscal, prejudicial a todos os entes federativos.

Essa situação sinaliza para os limites claros de uma reforma tributária. Além de cuidar dos aspectos exigidos para o maior dinamismo econômico, tais como a redução da tributação “em cascata”, a maior simplificação nos procedimentos jurídicos, a desoneração das empresas e a eliminação da guerra fiscal, a reforma precisa lidar também com um federalismo

desequilibrado, que antepõe a eficácia tributária à justa distribuição da receita entre os entes federativos.

As dificuldades assinaladas têm impedido, no Brasil, a aprovação de reformas tributárias capazes de retirar as distorções de nosso sistema tributário, assegurando, ao mesmo tempo, a saúde fiscal.

Os interesses dos Estados consumidores e dos produtores são conflitantes. É difícil o equacionamento das perdas e ganhos. É muito discutível a possibilidade de proibir tratamentos regionalmente favorecidos, de instituir uma instância supra-estadual para o contencioso, de fundir os aparelhos fiscais administrativos.

Além disso, a adoção do modelo, favorável à grande indústria, ao comércio de porte e ao grande negócio exportador, aos setores que incorporam muitos insumos tributados em geral, acarreta imediata elevação da carga tributária para todo o vasto setor de serviços. Assim, geram-se conseqüências setoriais nefastas, aumentando as críticas a nosso padrão tributário.

Não é trivial a consolidação do IVA, objeto de várias propostas tributárias. A soma da carga tributária dos atuais IPI, ICMS, ISS e contribuições sobre o faturamento, reconvertidos para o modelo proposto nos moldes do IVA, alcançaria alíquotas próximas a 35%, o que, desde já, compromete sua viabilidade prática (DAIN, 2001).

Cabe assinalar que a tributação brasileira sobre o consumo, além de muito elevada, na perspectiva de qualquer comparação internacional, é fortemente regressiva, sacrificando as camadas mais pobres da população. A composição das receitas tributárias brasileiras, *vis-à-vis* os países industrializados do mundo, atesta o afastamento do Brasil do padrão de tributação verificado na maioria dos países membros da OCDE.

Aqui, os impostos sobre a propriedade equivalem à metade ou à terça parte da carga observada na União Européia e nos países não europeus da OCDE. Enquanto no Brasil predomina a tributação regressiva sobre o consumo, a tributação progressiva da renda representa cerca de dois terços da arrecadação nos demais países citados. Para o maior equilíbrio das bases de tributação, a reforma tributária teria de ampliar a representatividade do imposto de renda⁴, atenuando o peso da tributação indireta.

Esse diagnóstico esbarra, contudo, na especificidade de nossa realidade social. Aqui a distribuição da renda pessoal e funcional é extremadamente desigual, configurando estreita base para a tributação direta e uma polarização entre os dois extremos da distribuição que pouco ajuda ao Fisco, nem na tributação nem na fiscalização da tributação direta.

A ampla gama de impasses, acima descrita, paralisa a iniciativa de uma reforma tributária abrangente. Não sendo possível atender a todas as demandas, a reforma tributária possível implica em seleção de prioridades e acarreta, inevitavelmente, arbitramentos sobre os ganhos e perdas relativos entre os diversos agentes econômicos, sociais e políticos.

Claramente, a arbitragem na margem sobre ganhos e perdas, como ocorreria em situações de crescimento econômico, facilitaria os acordos tributários, tanto do ponto de vista das relações capital/trabalho, como entre contribuintes, além de diluir tensões regionais e federativas. Na ausência do crescimento, esta arbitragem se defronta com resistências e conflitos de difícil solução.

4. Reforma Tributária, partidos e governo

Para a eleição de 2003, foram elementos comuns aos projetos de reforma apresentados pelos candidatos as considerações atinentes à tributação sobre o valor adicionado, onde se verifica até hoje a difícil convivência de imposto federal (IPI) e estadual (ICMS). As dificuldades derivam da interferência dos estados no comércio exterior, tributando exportações de produtos primários e semi-elaborados, através de seu imposto sobre o valor adicionado estadual.

Além disso, ao constatar a “guerra fiscal” entre os estados, que utilizam o ICMS para a concessão de benefícios (em especial, a devolução da parcela de imposto que caberia aos outros estados) disfarçados na forma de empréstimos subsidiados e até participações acionárias, todos os programas dos candidatos valorizavam a adoção do princípio do destino.

Um aspecto comum às propostas de reforma do sistema tributário nacional, contemplava a unificação da legislação nacional do imposto sobre valor adicionado, que continuaria na competência estadual, com partilha federativa com os municípios geradores da receita.

Quanto às contribuições sociais, as críticas que recomendam sua substituição nos projetos de reforma voltavam-se particularmente para as que incidem sobre o faturamento ou receita operacional, de natureza cumulativa, e para o excesso de incidências sobre a folha de salário, em adição às contribuições previdenciárias típicas.

Tais críticas deram lugar a sugestões que visavam unificar as atuais contribuições arrecadadas pela União, e substituir sua base de incidência sobre o faturamento total das vendas pelo valor adicionado.

Alguns candidatos previam também a criação do Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV), de competência municipal e com alíquotas uniformes, em substituição ao ISS; e a criação da Contribuição sobre o Valor Adicionado no lugar da COFINS, do PIS/PASEP. Qualquer contribuição sobre o faturamento teria que respeitar os critérios de não incidência sobre as exportações e a não cumulatividade.

Parte dos candidatos preocupou-se também com o segmento informal do mercado de trabalho, traduzindo suas preocupações em propostas tributárias distintas, que iam desde a cobrança de maiores contribuições para os autônomos até a desoneração da folha de salário. As maiores (se não as únicas) preocupações com a tributação da renda e do patrimônio constavam do programa do PT.

5. A proposta do Executivo Federal no governo Lula

A Proposta de Emenda Constitucional da Reforma Tributária (PEC 41, de 2003) anunciava um processo amplo de mudança do quadro tributário, do qual a dimensão constitucional seria apenas ponto de partida político-estratégico.

Pela primeira vez em muitos anos pareceu esboçar-se um pacto federativo, tendo o governo centrado suas intenções de mudança em poucos pontos de maior consenso para romper as resistências à reforma estrutural.

O ponto central da reforma era, sem dúvida, a criação da legislação nacional do ICMS, em substituição às atuais 27 legislações estaduais, aliada à simplificação de sua estrutura de alíquotas para apenas cinco. Nessa perspectiva, o Brasil se aproximaria do paradigma europeu de tributação indireta, encaminhando-se para repetir o processo verificado na União Euro-

péia, onde os impostos específicos sobre bens foram progressivamente substituídos por impostos gerais sobre o valor adicionado, culminando, na década de 1990, com a harmonização dos princípios e práticas tributárias na área dos impostos sobre bens e serviços.

Se, a exemplo da União Européia, pudéssemos aliar a introdução da legislação nacional do imposto à seletividade das alíquotas, muito se avançaria no aumento da progressividade da tributação indireta. Mesmo sem consolidar em um único imposto a tributação sobre o valor adicionado⁵, a proposta de reforma implicava, entretanto, em difícil acordo com os estados para cessão de parte de sua autonomia⁶, visando dar maior racionalidade à legislação e gestão do ICMS.

A decisão de cobrar o ICMS na origem, constante da emenda constitucional, criava problemas para a contabilização e o controle dos débitos e créditos nas operações interestaduais do imposto, ao mesmo tempo em que requeria a implantação de sistema de informação integrado entre estados. Isso implicava em graves problemas operacionais e de recursos humanos, sobre os quais se teria que dar resposta concomitante à implementação da nova sistemática.

Foram inúmeras as razões para as dificuldades de tramitação da PEC, que conduziram a seu desmembramento. Desde logo, verificou-se pugna federativa em torno à temática da competência sobre o ICMS (se origem ou destino) e quanto à unificação de sua legislação. Também houve polêmica sobre o papel e a natureza do CONFAZ e, finalmente, sobre a constituição do novo IVA (integrando ICMS e IPI, ou ainda ICMS, IPI e ISS), propostas estas que apresentavam claro impacto sobre a distribuição da receita tributária entre esferas de governo e regiões.

Adicionalmente, foram adiados todos os temas relativos ao ICMS, e com eles a possibilidade de desonerar de forma unificada e significativa os consumos essenciais em termos de alimentos e medicamentos. A reforma também não foi capaz de modernizar o sistema do ICMS (regime físico, alíquotas por dentro), além de não assegurar créditos de exportações e bens de capital, não operacionalizava destino e não compensava perdas.

A natureza conflitiva do tema, que opõe os interesses dos estados exportadores e importadores líquidos quanto às perdas e ganhos da

mudança, justificou, na reforma, o reconhecimento da necessidade desse espaço de negociação para a decantação de soluções e compensações, como o fundo de compensação aos estados.

No campo das contribuições sociais, o projeto do executivo reconheceu os graves transtornos à competitividade causados pela tributação cumulativa. Ainda no governo de transição⁷, foi iniciada a mitigação da cumulatividade das contribuições sociais sobre faturamento e lucro, por solução infraconstitucional de reforma do PIS/PASEP, a ser estendida à COFINS após um intervalo temporal, para teste da nova sistemática adotada.

Os resultados positivos da mudança sobre a receita do PIS viabilizam a extensão da sistemática à COFINS, até porque a emenda da reforma tributária consagrou o princípio da não-cumulatividade nas contribuições. Note-se, entretanto, que a solução encaminhada não levou ao limite a simplificação das contribuições sociais, mantendo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a CPMF. Mais que isso, elevou em demasia as alíquotas de contribuição da COFINS, causando mudanças importantes na incidência setorial, como fortes danos para as cadeias curtas de produção.

Na seqüência, tem havido pressão junto ao Congresso e à Receita Federal, por parte dos setores prejudicados com o retorno parcial e setorializado à antiga sistemática.

No projeto, a extensão da desvinculação de receitas pela União (DRU)⁸ até 2007 foi aprovada, em clara priorização dos interesses de curto prazo do ajuste fiscal sobre as reformas estruturais do sistema tributário. No mesmo sentido, foi mantida a tributação pela CPMF à alíquota vigente, admitindo-se sua redução no futuro.

A proposta de reforma tratava da desoneração parcial ou total da folha de salários do empregador, e sua substituição pelo valor adicionado ou pela receita bruta, para estimular a formalização do emprego em setores intensivos em mão-de-obra.

Em que pese não haver necessidade de decisão constitucional a respeito, cabe observar que tal desoneração só teria sentido se fosse associada à revisão do regime tributário das micro e pequenas empresas, exatamente por seu potencial de geração de emprego, relativamente aos

demais setores da economia. Se limitada a esse segmento e articulada à contrapartida de geração de emprego, poderia efetivamente influir de forma positiva na formalização da mão-de-obra.

Embora não tenha sido destacado pela mídia, o projeto de reforma e algumas ações subseqüentes do governo em matéria tributária deram alguma indicação das intenções governamentais de abordar questões associadas à justiça na tributação.

Desde logo, há que se recordar da seletividade proposta para o ICMS, centrada nos bens essenciais, bem como a mitigação da cumulatividade da tributação indireta, que incide mais pesadamente sobre os pobres. De fato, a comparação realizada entre a carga tributária dos mais pobres e dos mais ricos, medida pela incidência de impostos e contribuições sobre seu consumo (derivado da pesquisa de orçamentos familiares) revela dramática diferença entre o ônus tributário suportado pelos pobres, relativamente aos mais ricos.

Na área do imposto de renda, a experiência internacional mostra que a progressividade depende muito mais da equidade horizontal – todas as formas de renda são submetidas ao mesmo tratamento tributário, com redução significativa da renúncia fiscal – do que da equidade vertical, associada à variação de alíquotas nominais.

A recomendação de criação de novas alíquotas sem ampliação da abrangência da base terminaria por onerar mais pesadamente os salários médios e altos do setor público e os salários médios do setor privado, que não se beneficiam de fronteiras difusas entre salários diretos e indiretos, rendimentos do trabalho e do capital, ou entre pessoas físicas e jurídicas.

Em medida de natureza infraconstitucional, o governo promoveu a maior abrangência horizontal do imposto de renda, coibindo a elisão fiscal por meio da ampliação da tributação direta de pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, buscando a isonomia entre esses contribuintes, os trabalhadores autônomos com livro-caixa e os rendimentos do trabalho assalariado.

Além disso, ampliou a tributação pela COFINS dos resultados dos bancos, reforçada pela intenção constitucional de fixar alíquotas mínimas para a tributação do setor, com o mesmo sentido de equidade horizontal.

A opção pela progressividade não se limitava às mudanças infraconstitucionais referidas, uma vez que a reforma criava, no plano constitucional, as precondições legais de geração de maior progressividade nos impostos sobre propriedade (IPTU, ITR e IGF) e de sua transmissão (heranças e doações). Com isso, o governo reconheceu que as diferenças de renda se forjam nas diferenças patrimoniais. Deve-se louvar também a autorização constitucional para formular lei complementar relativa à tributação do segmento de micro e pequenas empresas, de modo a dar maior cobertura a medidas pontuais nesta direção que já constavam da carta constitucional.

6. Detalhando algumas propostas

a) A carga tributária sobre os mais pobres

Os impostos indiretos como um todo e a tributação de natureza cumulativa incidem mais pesadamente sobre a população mais pobre. Simulações realizadas ao longo da década de 1990 (DAIN, 1992 e WERNECK VIANNA ET AL, 2000) revelam que os indivíduos que ganham até 2 S.M. pagam 26% de sua renda em impostos indiretos, ao passo que os que ganham mais de 30 S.M. apenas 8%. Este desnível não é compensado pela tributação sobre a renda, cuja base é muito estreita. Assim, como se observa no gráfico abaixo, quando se somam impostos diretos e indiretos, para os que ganham mais de 30 SM, a carga tributária total alcança 18%, sendo de 27% para os que ganham até 2 SM.

Tais resultados demonstram a limitação de mudanças na incidência direta sobre a renda dos mais pobres, realçando, em contrapartida, a relevância da desoneração de consumos essenciais, fortemente tributados e responsáveis por significativa redução da renda disponível dos mais pobres. Os resultados sugerem que políticas direcionadas de renúncia de arrecadação centradas nos impostos diretos têm alcance limitado na melhoria da renda disponível dos que ganham até 2 SM, sendo mais significativa que os impostos indiretos apenas no grupo de maior renda.

b) A reforma das Contribuições Sociais Cumulativas

Ao lado da emenda constitucional, a Lei ordinária 10.833, de 29/12/2003, transformou a COFINS em uma contribuição incidente sobre o valor adicionado para a maioria dos setores, mas manteve a tributação cumulativa para uma boa parte dos setores econômicos. Além disso, a alíquota dos setores não-cumulativos foi fixada em 7,6% (a alíquota anterior era de 3% sobre o faturamento).

É possível avaliar o impacto da transformação parcial da COFINS em uma contribuição sobre o valor adicionado e a eliminação de sua cumulatividade para a maioria dos setores, em termos da configuração de longo prazo da economia brasileira (preços, produções setoriais etc.) depois que todos os efeitos transitórios da mudança do sistema tributário tiverem se esgotado, e depois que os impactos indiretos tenham sido absorvidos. (TOURINHO ET AL., 2004).

A análise dos impactos da alteração da COFINS revela que os setores que mantiveram a alíquota de 3% sobre o faturamento permaneceram praticamente com a mesma carga tributária. A indústria de transformação teve uma redução expressiva na carga, de 5,64%, ao passo que a maioria dos serviços que são tributados pela COFINS e não permaneceram no regime cumulativo⁹ sofre um grande aumento na carga desses tributos.

Os setores que possuem uma baixa relação valor adicionado/faturamento e um maior número de etapas e transações no processo produtivo tendem a ter uma carga de COFINS maior do que os demais, com relação ao valor adicionado¹⁰.

A alteração tributária estabeleceu a mesma taxa média sobre o valor adicionado de todos os setores, e fez com que os setores que tinham uma carga abaixo da média sofressem um aumento na tributação (como é o caso dos serviços onde o valor adicionado é próximo do faturamento e as etapas de produção são menores) e os setores com carga muito acima da média sofressem redução (caso da indústria).

As simulações mostraram (TOURINHO, 2004) que a indústria de transformação deverá ser beneficiada com a eliminação de parte da cumulatividade das contribuições sociais (com redução da carga tributária e aumento da renda do setor), mas os setores de serviços devem ser

prejudicados (com elevação em sua carga fiscal e redução do seu valor adicionado), com exceção daqueles que permanecerão sujeitos à tributação cumulativa.

O impacto diferenciado por setor, derivado desta mudança tributária, alerta que as dificuldades de promover uma política de desoneração fiscal a título de incentivo no caso de tributos cumulativos, quando convivem várias definições de base, e que a mitigação da cumulatividade coincide com expressiva elevação de alíquota.

Considerando que os serviços foram mais afetados, e que são, em geral, empregadores de mão-de-obra, o impacto final desta mudança pode ter causado desaceleração de emprego e renda, a despeito de redução da carga tributária para a indústria. De outra parte, a possibilidade de adotar *a priori* alíquotas diferenciadas por setor poderia comprometer a operacionalidade da mudança. Os efeitos perversos são menos sentidos na tributação sobre o valor adicionado, onde a cumulatividade é residual.

REZENDE (2004) afirma que

de uma maneira geral, a convivência de regimes distintos para o PIS/COFINS poderá criar dificuldades para os setores que ficaram fora do regime geral, transformando em problema o que antes era visto como vantagem. Empresas do Simples e do lucro presumido, que produzam bens finais para revendedores e atacadistas (existem?), poderão perder mercado para produtos importados, que gerarão crédito na revenda. No sentido inverso, essas mesmas empresas serão oneradas nas compras feitas de empresas que não participam destes regimes especiais, pois não poderão abater o imposto embutido nessas compras.

c) A desoneração da folha de salários e a formalização do emprego

A proposta de reforma tratou também, na PEC aprovada, da desoneração parcial ou total da folha de salários do empregador, e sua substituição pelo valor adicionado ou pela receita bruta, para estimular a formalização do emprego em setores intensivos em mão-de-obra. Nessa perspectiva, a flexibilização dos contratos de trabalho era associada ao custo tributário da mão-de-obra, assumindo que, se este fosse reduzido, haveria automaticamente a reversão do quadro.

Na verdade, o custo do trabalho no Brasil é muito baixo¹¹, comparativamente ao padrão internacional, o que dilui o peso dos encargos sobre a folha, incidentes sobre a massa salarial, pondo em dúvida o impacto da desoneração da folha sobre o custo das empresas e a formalização do emprego, sem contar com o caráter permanente de algumas mudanças, de natureza tecnológica, que geraram a terceirização.

Acentuar esse processo de forma irrestrita significa diluir a solidariedade entre empregado e empregador em torno da mesma base contributiva, quando é desta solidariedade que depende o compromisso mútuo com o sistema público de previdência e com o programa de proteção social por ele financiado. De outra parte, reduz o poder do Ministério da Previdência sobre a receita, uma vez que a tributação sobre faturamento é administrada pela Secretaria da Receita Federal, provavelmente antecipando a fusão das duas administrações tributárias em pauta neste momento.

A desoneração teria sentido se associada à revisão do regime tributário das micro e pequenas empresas, exatamente por seu potencial de geração de emprego, relativamente aos demais setores da economia. Se limitada a esse segmento e articulada à contrapartida de geração de emprego, poderia efetivamente influir de forma positiva na formalização da mão-de-obra.

d) A construção da progressividade

O projeto inicial de reforma tributária acenava com o tratamento de questões associadas à justiça na tributação. Além da seletividade proposta para o ICMS, centrada nos bens essenciais, e da mitigação da cumulatividade da tributação indireta, já analisadas, outras medidas nesta direção foram avançadas, e posteriormente neutralizadas, no embate com o Congresso. Estas medidas previam a maior progressividade nos impostos sobre a propriedade (IPTU, ITR e IGF) e sua transmissão (heranças e doações). Apesar do reduzido peso dos impostos patrimoniais no Brasil (3% *vis-à-vis* 8% nos países da OCDE), a reação revela a imensa dificuldade política e ideológica de tributar a riqueza.

Na área do imposto de renda, ainda em 2003, por medida de natureza infraconstitucional, o governo promoveu a maior abrangência horizontal, coibindo a elisão fiscal por meio da ampliação da tributação direta de

pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, buscando a isonomia entre esses contribuintes, os trabalhadores autônomos com livro-caixa e os rendimentos do trabalho assalariado.

Além disso, ampliou a tributação pela COFINS dos resultados dos bancos, reforçada pela intenção constitucional de fixar alíquotas mínimas para a tributação do setor, com o mesmo sentido de equidade horizontal. Tudo isso, porém, que é extremamente relevante na busca de equidade na tributação, pouco afeta os grupos mais frágeis, a não ser que as mudanças a longo prazo na tributação da renda e do patrimônio venham a se confirmar, aumentando significativamente a participação dos impostos diretos na carga tributária.

e) A Renda Mínima na proposta de Reforma Tributária

No campo das contribuições sociais, a reforma tributária pretendia superar o caráter transitório da CPMF, (CF, art. 195, IV e § 14: ADCT art. 95) que passaria a integrar, em caráter permanente, as contribuições sociais que financiam a Seguridade Social. Sua incidência seria mantida sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira; com alíquota máxima de 0,38% e mínima de 0,08%, facultado ao poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei. A alíquota mínima de 0,08% seria integralmente destinada, a partir de 2004, ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Entretanto, a reforma conseguiu dar sobrevida à CPMF e à DRU por mais quatro anos, até 2007, tendo também continuado em vigor a CPMF “provisória,” mantida a alíquota de 0,38%. Assim, ficou revogado o art. 84 § 3, II do ADCT (que dispunha sobre a alíquota mínima e sua destinação à Seguridade), podendo o assunto ser reapresentado, quando da nova discussão da reforma na Câmara dos Deputados.

7. O tratamento tributário dos micro e pequenos negócios

Até agora, o Estado brasileiro, longe de atuar de forma proativa no campo dos pequenos negócios, impôs pesada carga tributária e

burocrática, tanto mais impeditivas quanto menor é o porte do empreendimento. Se há consenso sobre este diagnóstico, também há um reconhecimento unânime do papel atual e do potencial do segmento de MPE na geração de renda e em sua distribuição, no emprego e no crescimento econômico sustentado, que implica em ativação da demanda, resultado de combinação favorável de todos estes fatores.

A participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira tem sido muito relevante, uma vez que estas representam 99% das pessoas jurídicas estabelecidas, geram 60% dos empregos formais, mantêm sessenta milhões de pessoas ocupadas e participam com mais de 43% da renda nacional.

A criação de condições adequadas de funcionamento para o conjunto dessas atividades, inclusive no campo tributário, poderia propiciar significativa convergência entre o desenvolvimento econômico e social e a inovação tecnológica, assim como propiciar a inclusão, a participação no cenário global e a correção dos desequilíbrios regionais.

As tendências observadas na reforma tributária, quanto à tributação dos pequenos negócios, se inscrevem numa longa cadeia de institucionalização da atuação do segmento, iniciada com o Estatuto da Microempresa (lei 7.256/84), sucedido pela conquista dos artigos 170. IX e 179, – tratamento diferenciado para a ME e EPP, na Constituição de 1988 e pela Lei do Simples (Lei 9.317/96).

A E.C. da reforma tributária, promulgada em início de 2004, contemplou o segmento das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, lançando as bases¹² para o desenvolvimento de sua “Lei Geral”, introduzindo no capítulo do Sistema Tributário Nacional os primados já consagrados na Constituição¹³, garantindo também naquele campo (tributário), nas três esferas de governo, o tratamento favorável, diferenciado e simplificado dispensado às micro empresas e empresas de pequeno porte¹⁴.

Muitas das intenções virtuosas da reforma tributária não chegaram a bom termo. Algumas foram totalmente desvirtuadas no processo, outras permanecem à espera de melhores tempos políticos e oportunidades de convergência política. Neste sentido, caberia aprofundar alguns aspectos relevantes do processo decisório, usualmente não abordados pelos economistas.

8. As diversas lógicas das decisões tributárias

O acompanhamento do processo decisório sobre a Reforma Tributária no Congresso coloca em evidência vários impasses assinalados nas partes anteriores deste trabalho e também a diversidade de motivações que geraram rejeição ou adiamento das partes mais relevantes da reforma.

A mais importante já havia sido antecipada pela própria reforma e diz respeito à dificuldade em passar a competência legislativa do ICMS para o nível nacional, assim como as prerrogativas de renúncia de arrecadação. Embora na prática a interveniência do governo federal no imposto estadual já se fizesse sentir, sobretudo no campo da renúncia de arrecadação do imposto nos produtos destinados à exportação, a reforma foi vista como oportunidade de alargar o campo compensatório para os governos estaduais, exportadores ou não, premidos pela lei de responsabilidade fiscal, pelos condicionamentos do ajuste fiscal e pelas vinculações da Saúde e da Educação.

No campo da substituição do princípio da tributação na origem pelo da tributação no destino, pareceria haver ambiente favorável à mudança, em virtude da maior concentração da produção, *vis-à-vis* o consumo. Aparentemente foram as questões técnicas relativas ao processo de compensação que postergaram tais decisões.

Na parte relativa à desoneração dos bens de capital (e do investimento) a concordância seria ainda maior, dado o interesse generalizado na mudança. Do ponto de vista de São Paulo, entretanto, não fazia sentido esta decisão isolada do contexto geral da reforma do ICMS, uma vez que isso diminuiria o raio de manobra do estado frente a mudanças de cunho estrutural. Assim predominou o interesse federativo, expresso como uma polarização entre estados e governo federal, que perpassou o quadro ideológico-político-partidário.

Ainda na tributação indireta, havia intenção do executivo em atenuar a tributação de uma cesta básica de produtos essenciais, entre os quais alimentos, medicamentos e energia elétrica. A mudança potencial gerou aglutinação de interesses estaduais suprapartidários nos estados produtores de alimentos e medicamentos, inviabilizando também esta alteração.

O governo federal avançou parcialmente nesta direção, reduzindo, para a cesta básica, as alíquotas referentes a impostos e contribuições na sua esfera de competência. Novamente aqui, e de forma mais incisiva, o divisor de águas foi o interesse estadual, demonstrando a importância da dimensão regional e estadual do federalismo brasileiro, associado, como foi visto, à fragmentação partidária.

A única manifestação clara de diferenças ideológicas deu-se na objeção à instituição de tributação progressiva sobre as grandes fortunas. De um lado, os partidos conservadores foram claramente contra a circulação desta proposta. De outro, os demais parlamentares, com exceção do núcleo ideológico do PT e de alguns parlamentares de partidos de esquerda, pouco se mobilizaram na defesa das mudanças pretendidas. Esta é uma demonstração de que, ao longo da votação da reforma, sempre foi mais importante preservar alianças entre posições ideológicas conflitivas em torno ao denominador comum de interesses estaduais, do que arriscar um afrouxamento desta coesão, em nome de princípios de justiça social com pouco impacto na arrecadação.

O ensaio de reforma terminou como se sabe, avançando nas medidas de interesse do executivo federal em torno ao ajuste fiscal, como a DRU e a CPMF, promovendo o aumento da carga tributária através da elevação da alíquota da COFINS, cuja base passou a incluir também os produtos importados, e através da CIDE. Foram realizados ajustes tributários nos anos de 2003, 2004 e 2005, majoritariamente como forma de ampliar a receita em torno a metas ampliadas de superavit primário, e secundariamente realizando alguma correção de rumo com pequeno impacto positivo em termos de ganhos de progressividade, rapidamente neutralizada pelo aumento da carga tributária sobre o consumo.

No ICMS, firmou-se a elevação da carga tributária sobre produtos de maior produtividade fiscal, retirando seu caráter de imposto geral. Há grande representatividade da tributação sobre o petróleo, energia, telefonia, entre outros, na arrecadação deste imposto.

Verificou-se também a ampliação da participação das contribuições sociais na carga tributária e na receita da União, não só através do aumento da incidência da COFINS (crescimento de alíquotas e tributação das importações) como através da ampliação da CIDE.

Em termos da estrutura tributária brasileira, confirma-se o crescente desequilíbrio entre tributação direta e indireta, tendo ocorrido graves impasses que paralisaram a iniciativa de uma reforma tributária abrangente. Uma reforma com tais características seria possível apenas em horizonte de crescimento acelerado, onde ganhos e perdas pudessem ser dissolvidos numa atmosfera positiva generalizada.

Tal crescimento daria alento aos governos estaduais, para aderir à negociação, com alguma folga fiscal e maior capacidade de transcendência de seus interesses imediatos. Assim se justificaria alongar no tempo o amadurecimento de alternativas para a formação de um novo sistema tributário nacional, em que interesses contraditórios, territórios fragmentados e situações sociais e econômicas heterogêneas pudessem encontrar seus caminhos democráticos de convergência.

9. Tendências sucessórias e a projeção da reforma.

No marco aqui caracterizado, a precedência do ajuste fiscal sobre uma reforma tributária abrangente se estende, entretanto, para o quadro sucessório. No que se refere ao governo Lula e ao candidato do PT para a (re)eleição, a atual crise política torna o governo mais dependente do “bom” desempenho das variáveis macroeconômicas, que têm servido de blindagem do governo no momento atual. Neste sentido, a insistência na elevação das metas de superavit primário, a despeito da significativa queda da inflação e da timidez do crescimento, projetaria para o futuro a política atual, caso a administração consiga sobreviver à próxima eleição. Este cenário é reforçado pelo afastamento de correntes contrárias à atual política econômica, tanto do governo, como do próprio PT.

A indagação sobre se seria possível, para um futuro governo, reduzir o superavit primário e a taxa de juros em favor de maior crescimento do PIB não encontra respostas fáceis, dado que, independentemente do quadro sucessório, questões como a taxa de juros norte-americana e a grande liquidez de capitais no mercado internacional podem impor novos condicionantes à condução da política macroeconômica brasileira, em face de nossa resistente dependência a determinações externas.

No cenário sucessório para 2007-2010, haveria ampliação da polarização entre um PT enfraquecido e mais dependente de alianças ao centro, propiciadas pelo afastamento dos partidos de extrema esquerda, e a aliança PSDB/ PFL. O pensamento dominante sobre política econômica, tanto no PT como no PSDB, manteria a prioridade do ajuste fiscal, com alguma flexibilização de variáveis.

Uma reforma tributária instrumental a este ajuste continuaria centrada na tributação indireta e em ganhos de produtividade fiscal dos impostos, com pouco avanço na tributação da renda e do patrimônio, embora existam soluções técnicas que propiciem o melhor equilíbrio da carga tributária entre setores, investimento e consumo e rendimentos do trabalho e do capital.

O quadro sinaliza para a criação de novas distorções e para a permanência de frustrações quanto à possibilidade de aprofundar o aperfeiçoamento tributário.

Muito do que foi dito não é passível de solução através de um mero acerto tecnocrático sobre a partilha de receitas e de competências tributárias e das bases impositivas. O purgatório tributário, portanto, continua.

Notas

¹ Ainda em 1997, 60% dos municípios apresentavam um grau de dependência, medido pela relação entre os recursos transferidos pelo FPM e sua receita corrente, maior que 50%. Para 46% do número total de municípios, o grau de dependência situava-se entre 60 e 70% de seus recursos correntes.

² Nos anos 2000, assistiu-se à proliferação de vantagens fiscais concedidas pelos estados para atrair investimentos privados, dando origem à guerra fiscal, prejudicial a todos os entes federativos.

³ A respeito, o trabalho de VARSANO ET ALII, 2001, calcula o impacto dos impostos cumulativos na cadeia produtiva, revelando que, nas cadeias longas, o efeito indireto dos impostos cumulativos é maior que seu impacto direto.

⁴ O programa tributário do PT sempre caminhou nessa direção. O foco da reforma tributária deveria ser a tributação progressiva e redistributiva da renda, do capital e da propriedade, aliviando-se a tributação do trabalho, da produção e do consumo.

⁵ As propostas das Comissões de Reforma da metade da década de 1990 em diante preconizavam a fusão do IPI, do ICMS e mesmo do ISS em um único imposto sobre o valor adicionado, atribuindo a arrecadação e a partilha atual aos níveis de governo

correspondentes. Para maiores referências, veja-se Comissão da Câmara dos Deputados, 1999-2001.

⁶ O Confaz, que congrega secretários de Fazenda dos estados e o secretário da Receita Federal, decidirá sobre as alíquotas e sobre as cestas de mercadorias e serviços sobre as quais incidirão.

⁷ MP 66, de 2002, hoje Lei 10.637.

⁸ Sob a denominação sucessiva de Fundo Social de Emergência, Fundo de Estabilização Fiscal e Desvinculação das Receitas da União.

⁹ Telecomunicações, instituições financeiras e outros permaneceram sob o regime cumulativo.

¹⁰ A carga dos outros impostos sobre a produção (que inclui basicamente PIS e COFINS) da indústria de transformação foi de 11,9% do PIB setorial a preços de mercado em 2001, ao passo que a carga do setor comunicações foi de 5,8%.

¹¹ Em torno a 37% do PIB em 2000 segundo o IBGE.

¹² No artigo 146, inciso III, alínea 'd' da CF.

¹³ CF nos seus artigos 170, IX, e 179, referentes à Ordem Econômica e Financeira.

¹⁴ O projeto de lei complementar, já apresentado ao Congresso Nacional busca inscrever de forma definitiva, a atuação do segmento de micro empresas e empresas de pequeno porte na economia brasileira, reconhecendo inequivocamente sua centralidade na identificação de novas oportunidades, na geração e distribuição de renda e emprego para o País, assim como sua atuação como instrumento para: absorção da mão-de-obra excluída do mercado formal; combate ao desemprego, à marginalidade e à violência; incentivo a pequenos empreendedores familiares; a mulher empreendedora; ao primeiro emprego, aos artesãos e como mecanismo de fomento ao desenvolvimento de regiões carentes e subdesenvolvidas

Political Economy of Tax Reform – 2003

Abstract – This paper deals with the process of tax reform in Brazil since 1990, explaining the difficulties in achieving structural change, in spite of technical consensus on the subject. Except for income and property taxation, where there is ideological cleavage among parties, there is common ground as to diagnose on distortions in indirect taxation, specially on turnover tax. The combination of federalist dispute on tax power and the dominance of fiscal adjustment policies over tax reform, explain obstacles to change. The paper also calls attention to less known aspects of reform, concerning equity of tax burden

Key words – Tax Reform. Public Finance. Brazil. Equity.

JEL – H20

Referências bibliográficas

DAIN, S. A reforma tributária e os micro e pequenos negócios. *Revista do Sebrae*, Brasília, n. 10, 2003a. Disponível em: www.sebrae.com.br/br/revista_sebrae/10/artigos_01.htm.

_____. Reforma Tributária, o que está em jogo. *Teoria e Debate*, v. 16, n. 54, São Paulo, jun/jul/ago 2003b. Disponível em: <http://www.fpa.org.br/td/>.

_____. *Reforma Tributária, uma análise da PEC 41/2003, PPT*. Brasília: Senado Federal, Gabinete do senador Mercadante, 2003c. Mimeo.

_____. Impasses de uma reforma tributária em tempos de crise. In: VELLOSO, J.P.R. (Org.) *Combate à inflação e reforma fiscal*. Rio de Janeiro, 1992, p. 23-74.

DAIN, S.; FAVERET, A.C.; CAVALCANTI, C.E.; CARVALHO, D., QUADROS, W.L. de. Avaliação dos Impactos de Reforma Tributária sobre o Financiamento da Saúde. In: NEGRI, B.; GIOVANNI, G. Di. (org.). *Brasil: Radiografia da saúde*. V. 1. Campinas: UNICAMP, 2001, p. 233-288.

KHAIR, A.; ARAUJO, E.A.; AFONSO, J.R. Carga Tributária – mensuração e impacto sobre o crescimento. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, São Paulo, v. 4, n. 7, p. 27-42, jul. 2005.

REZENDE, F. As Novas regras aplicadas ao PIS/COFINS e os objetivos da política industrial. 2005. Disponível em: http://www.presidencia.gov.br/publi_04/2005_05.pdf.

SEBRAE. *SEBRAE em números*. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/empresas_estudos.asp.

TOURINHO, O.A.F.; SILVA, N.L.C. da; ALVES, Y. Le B. *O Impacto da Reforma Tributária na Economia Brasileira. Uma Análise com o Modelo CGE*. Brasília: IPEA, 2004 (Texto para Discussão, n. 1056).

VARSAÑO, R.; PEREIRA, T.R.; ARAUJO, E.A.; SILVA, N.L.C. da; IKEDA, M. *Substituindo o PIS e a COFINS-E por que não a CPMF? – Por uma contribuição não cumulativa*. Brasília: IPEA, out. 2001. (Texto para Discussão, n. 832).

VIANNA, S.W.; MAGALHÃES, L.C.G. de; SILVEIRA, F.G.; TOMICH, F.A. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: IPEA, 2000. (Texto para Discussão, n. 757).

Recebido para publicação em outubro de 2005.