COMISSÃO DE PUBLICAÇÕES DO INSTITUTO DE ECONOMIA/UNICAMP

José Ricardo Barbosa Gonçalves
Maurício Chalfin Coutinho
Otaviano Canuto dos Santos Filho
Paulo Eduardo de Andrade Baltar
Paulo Roberto Davidoff Chagas Cruz (Coordenador)

FICHA CATALOGRÁFICA

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de

A desordem fiscal e os caminhos para uma nova reforma do sistema tributário/Fabrício Augusto de Oliveira - Campinas: UNICAMP/IE, 1993.
22 p. (Texto para Discussão. IE/UNICAMP, n. 21)

1. Política tributária - Brasil. 2. Reforma tributária - Brasil. 3. Política fiscal - Brasil. I. Título. II. Série.

Exemplares avulsos poderão ser obtidos com Creuza A. Dias
INSTITUTO DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS
Comissão de Publicações
Caixa Postal 6135
13081-970 Campinas (SP)
f.: (0192) 39.8295
fax: (0192) 39.1512

Preço/exemplar	2 UFIR
Postagem	1 UFIR
TOTAL	3 UFIR

A DESORDEM FISCAL E OS CAMINHOS PARA UMA NOVA REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO(*)

Fabrício Augusto de Oliveira(**)

SUMÁRIO

Este trabalho analisa a desordem do sistema tributário no Brasil a partir da promulgação da Constituição de 1988 e discute os caminhos que devem ser percorridos para a realização de uma reforma do sistema que torne suas bases mais duradouras.

Entre as causas que contribuíram para o agravamento de sua caoticidade, apontam-se, ao lado da crise fiscal do Estado, o federalismo manco que emergiu dos trabalhos constituintes, a reação do governo federal à perda de recursos que lhe foi imposta e a postura omissa do Congresso no tocante à regulamentação de muitas matérias constitucionais.

Para a correção de suas distorções, conclui-se pela necessidade de definir um novo projeto de sociedade que, juntamente com a reorientação do papel do Estado e com o redesenho da ordem federativa, balize a dimensão e a composição da carga tributária e a adequada distribuição de recursos entre as esferas governamentais e de seu ônus entre os membros da sociedade.

(*) Versão revisada do Capítulo V de minha tese de livre-docência "Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional", apresentada no IE/UNICAMP em 1992.

(**) Professor Livre-docente do IE/UNICAMP.

1. INTRODUÇÃO

Transcorridos pouco mais de quatro anos da promulgação da nova Constituição brasileira, o tema da reforma fiscal ocupa, com vigor redobrado, papel de destaque na agenda dos debates travados no País sobre as mudanças consideradas necessárias tanto para tornar o sistema mais eficiente e mais justo como para recolocar a economia na rota da estabilidade e do crescimento auto-sustentado. Oriundas de distintos segmentos da sociedade, entre os quais se inclui o próprio governo, as propostas de reforma que passaram a ser divulgadas na imprensa reconhecem, com ênfases diferenciadas que, apesar *et pour cause* das mudanças introduzidas com a nova Constituição, o sistema não somente permanece repleto de distorções como revela, ao contrário do pretendido, ter aumentado a desordem fiscal no País. Isto, por algumas importantes razões.

Em primeiro lugar, porque o Governo Federal, deblaterando contra crônicos desequilíbrios financeiros e impotente para pôr cobro aos seus déficits e retomar os investimentos, tem procurado cobrir esse hiato de recursos através do endividamento e do mero aumento de tributos. Nesse processo têm se desrespeitado, por um lado, os princípios que nortearam o reordenamento institucional estabelecido na nova Constituição, e priorizado, por outro, a elevação de impostos não partilhados com Estados e Municípios - IOF, por exemplo - e de contribuições sociais - PIS, Finsocial, Contribuição sobre o Lucro das Empresas -, com vistas a evitar perdas de receitas para as esferas subnacionais. Dada a perversidade desses tributos para os aparelhos de produção e distribuição, em virtude de sua sistemática em cascata, contra essa investida tem se insurgido, de forma crescente e orquestrada, o empresariado, escudado no correto argumento de que os mesmos além de distorcerem os preços relativos da economia, inibem os investimentos e reduzem a competitividade dos produtos brasileiros no exterior. Em segundo lugar, Estados e Municípios, ainda que favorecidos com a ampliação dos recursos tributários resultante da

descentralização promovida, continuam se defrontando com dificuldades financeiras, dados os estoques de suas dívidas passadas e a ampliação ocorrida em seus gastos, especialmente após 1988, comprometendo as políticas de austeridade e os esforços de contenção do déficit público. Finalmente, porque parece ser evidente que pouco se avançou na materialização dos ganhos potenciais contidos na Constituição em relação a melhor distribuição do ônus tributário entre os membros da sociedade, permanecendo a carga tributária mal distribuída e talvez ainda mais iníqua do que na estrutura anterior.

Ora, todas essas disfunções, que aumentam o sacrifício da população, penalizam a produção e acabam ampliando a desordem fiscal sem que o governo consiga se reestruturar e reequilibrar suas contas, mantendo, por isso, a ameaça permanente de que novas investidas tributárias poderão ocorrer, tornam compreensível a insatisfação dos contribuintes que efetivamente arcam com o ônus da tributação, diante da profusão de tributos, da complexidade de sua legislação e das peripécias jurídicas feitas pelo governo para promover seguidas alterações nas regras do jogo com o objetivo de aumentar a arrecadação. Assim também, como mais do que justificam as reivindicações por uma nova reforma fiscal de profundidade, que não se preocupe apenas com a mera simplificação do sistema, mas também com a definição de regras claras e estáveis de tributação para os contribuintes, com a sua efetiva modernização e eficiência, eliminando entraves à atividade produtiva e coibindo a sonegação, e ainda com a justiça fiscal, ampliando a base da tributação e extinguindo os privilégios fiscais. Como algumas dessas preocupações estiveram presentes na reformulação do sistema realizada pelos constituintes, e algumas incorporadas à Constituição enquanto "princípios", o objetivo deste trabalho consiste em analisar a natureza das dificuldades que se colocaram à sua materialização, a partir do quadro tributário herdado de 1988, porque somente assim ter-se-ão condições de lobrigar o caminho a ser percorrido para garantir que propostas nessa direção possam

viabilizar-se, assegurando a edificação de um novo sistema assentado em bases mais duradouras.

2. O SISTEMA EM DESORDEM

Não restam dúvidas sobre o fato de ter constituído a descentralização de recursos em prol de Estados e Municípios a principal prioridade dos constituintes na reformulação do sistema tributário, ainda que outras questões revelantes, se bem que não descartadas e contempladas ao nível de "princípios" na Constituição, tiveram transferidas suas definições para a arena da legislação, já que passaram a depender da elaboração de leis complementares, leis ordinárias e regulamentações previstas no corpo constitucional. Cabe, diante disso, investigar: a) os efeitos provocados pelo processo de descentralização sobre o sistema tributário e sobre a economia em face da reação do Governo Federal ao mesmo; b) a razão de não se ter avançado na votação de matérias pertencentes ao campo infraconstitucional para a materialização daqueles "princípios", o que, obviamente, tem impedido que alguns de seus problemas sejam sanados.

Desde o início predominou o consenso entre congressistas, analistas e áreas governamentais de que seriam expressivas as perdas de receitas impostas à União com a entrada em vigor do novo sistema tributário, caso não fossem adotadas providências para atenuá-las. Essa alternativa, embora pudesse instabilizar o quadro tributário e ser nociva para a economia e para o contribuinte, passou a ser considerada como inevitável, à medida que, além de não se ter obtido êxito na promoção do correspondente processo de descentralização de encargos, o Governo Federal continuava incorrendo em elevados déficits orçamentários, cuja redução era necessária não somente pela sua influência sobre as expectativas inflacionárias, mas também por constituir seu

combate ùma *conditio sine qua non* para o sucesso das políticas de combate à inflação e para a retomada do crescimento econômico. O que não se esperava era que a reação do governo ao problema acabaria provocando uma maior desordem fiscal, que, sem conseguir dar uma solução satisfatória para o seu desequilíbrio financeiro, engendraria impactos desfavoráveis para a economia, para o contribuinte e para as próprias bases do federalismo, estimulando, rapidamente, a união de vários segmentos na reivindicação de uma nova reforma fiscal.

Segundo SERRA E AFONSO(1), o governo teria procurado atenuar/compensar suas perdas em três frentes, a par de ter sido favorecido por alguns fatores conjunturais: a) redução de gastos, através da diminuição de transferências não constitucionais para Estados e Municípios; b) estabelecimento de restrições creditícias para as esferas subnacionais, desonerando-se de alguns encargos financeiros; e c) criação de tributos e elevação de alíquotas de impostos não sujeitos à partilha com as demais esferas governamentais.

Em relação à primeira, o Governo Federal conseguiu, em que pese o fracasso da Operação Desmonte, com a qual pretendia transferir compulsoriamente para as esferas subnacionais encargos anteriormente financiados com tributos que lhes foram transferidos - IUEE, IUCL, IUM, ISTR, ISC -, uma redução, entre 1988/1990, nas transferências não constitucionais para aquelas esferas, correspondente a 0,5% do PIB, com o peso desse ajuste recaindo preponderantemente sobre os Estados que viram sua quota decrescer, nesse período, de 1,65 para 1,08% do PIB.(2)

No tocante às restrições creditícias, a postura do Governo Federal, após a promulgação da Constituição, foi a de diminuir o refinanciamento da dívida externa vincenda de Estados e Municípios e de exigir-lhes o pagamento

1 SERRA, J. e AFONSO, J.R.R. *As Finanças Públicas Municipais: trajetória e mitos*. Campinas, mimeo, 1991.

2 Idem.

dos compromissos em atraso, consubstanciados nos Avisos MF-30 e sucessores e que atingiam, no final de 1989, a cifra de US$ 14 bilhões. O objetivo dessas medidas era claro: desonerar o Orçamento da União de encargos com a rolagem das dívidas estaduais e municipais e garantir, com o recebimento ainda que parcial dos seus créditos, um reforço nada desprezível para os cofres do Tesouro. Paralelamente, buscou-se dificultar o acesso dessas esferas ao crédito interno, com a revisão dos limites estabelecidos para o seu endividamento e com a imposição de restrições à concessão de crédito bancário para o setor público. Na prática, entretanto, devido às pressões dos representantes dos Estados e Municípios no Congresso, de governadores e prefeitos, essas medidas acabaram sendo flexibilizadas em várias oportunidades, garantindo-se, ao fim e ao cabo, a rolagem de suas dívidas, como aconteceu no início de 1991, quando promoveu-se a troca de títulos estaduais por federais, e no final deste mesmo ano, quando o seu refinanciamento foi usado como moeda de troca para a aprovação do pacote fiscal apresentado pelo Executivo para garantir o ajuste de 1992, necessário para o fechamento do acordo com o FMI.(3)

Finalmente, no que diz respeito ao terceiro ponto, viu-se o Governo Federal favorecido, em primeiro lugar, pela aceleração do processo inflacionário ocorrida após 1988, que achatou, em termos reais, os recursos dos fundos de participação em 1989, pois, como lembram SERRA e AFONSO(4), "(...)até aquele ano, transcorriam 45 dias, em média, entre o recolhimento do imposto ao Tesouro Nacional e o crédito das cotas." Em segundo, procurou-se priorizar, a partir daí, o aumento da arrecadação não submetida à partilha entre Estados e Municípios. Após o fracasso da criação do selo-pedágio que acabou sendo considerado inconstitucional pela justiça, criou-se a Contribuição sobre o Lucro das Empresas em 1989 para financiamento da Previdência, aumentou-se a alíquota do FINSOCIAL, que passou de 0,5% em 1988 para 2% em 1990,

3 Para alguns desses pontos ver SERRA E AFONSO, op. cit., nota 1.
4 Cf. SERRA e AFONSO, op. cit.

alterou-se a forma de cobrança do PIS, e lançou-se mão do IOF com ênfase a partir do governo Collor para a taxação dos ativos financeiros da economia. Como resultado dessas alterações, os impostos sujeitos à partilha, que em 1970 representavam 54% da arrecadação federal e 48% em 1988, viram sua participação reduzir-se, no total, para 39% em 1990.(5) Em terceiro, foram alterados os prazos de apuração, cálculo e recolhimento dos impostos, reduzido o tempo de sua permanência na rede bancária e aprofundada a sua indexação.

Se compreensível e justificada a reação do Governo Federal ao processo de descentralização, não logrou ele, entretanto, com a sua estratégia, o equacionamento de seu próprio desequilíbrio financeiro, assim como não se capacitou a cobrir demandas desatendidas por Estados e Municípios. Sua ação, ao contrário, aumentou a desordem e a ineficiência do sistema tributário com reflexos negativos para a economia e a sociedade, agravando as desigualdades interpessoais de renda com a majoração da tributação indireta e das contribuições sociais, sem apresentar qualquer ganho, também, para a definição da nova ordem federativa. Vejamos mais de perto essas questões.

Do ponto de vista das contas públicas, o setor público consolidado, depois de incorrer em um déficit operacional correspondente a 4,3% do PIB em 1988, amargou um desequilíbrio ainda maior no ano seguinte, quando este atingiu a expressiva casa de 6,9% do PIB. Nesse ano, prejudicado pela adoção da política de juros estratosféricos do ministro Maílson da Nóbrega para deter a hiperinflação, o Governo Central acabou responsável por cerca de 80% de seu total. Em 1990, dado o forte ajuste promovido pelo Plano Collor na área fiscal, e beneficiado pela expressiva elevação das receitas ocorridas com as medidas adotadas - apesar do declínio do PIB de 4% - o setor público consolidado acabou gerando um superávit de 1,3% do PIB, com o Governo Central registrando um ajuste de 6% do PIB em relação ao ano anterior, o que

5 Idem.

permitiu, inclusive, a cobertura do déficit gerado por Estados e Municípios e pelas Empresas Estatais. Todavia, dados a transitoriedade de muitos ganhos obtidos - IOF sobre a riqueza líquida, efeito TUMA, estímulos ao pagamento de impostos com cruzados novos, etc. - e o insucesso dos programas de enxugamento e modernização do Estado, muito cedo se confirmou a precariedade do ajuste realizado, assim como assistiu-se ao retorno do desequilíbrio, já em 1991, especialmente numa situação de deterioração da arrecadação provocada pelo aprofundamento da recessão e pela reaceleração inflacionária e de aumento das despesas que se tornou mais acentuado após a promulgação da Constituição de 1988.

Por outro lado, ao optar por aumentar a arrecadação sobre a tributação indireta e sobre os tributos não partilhados com Estados e Municípios - IOF, FINSOCIAL, etc. - e adotar medidas de outra natureza que se traduzissem em aumento real de receita - redução dos prazos de apuração/recolhimento de impostos, aumento da indexação tributária, etc. - o governo instabilizou o quadro tributário, (re)semeou incertezas junto aos contribuintes sobre regras que facilmente poderiam ser quebradas e atraiu, com isso, a oposição de amplos segmentos da sociedade ao sistema vigente. A anarquia fiscal, o aprofundamento das distorções do sistema com o aumento do IOF e da tributação em cascata, muitas vezes desrespeitando as normas constitucionais e gerando inúmeras contestações e pendências judiciais, tornaram ainda mais inseguros os contribuintes, penalizaram a produção, distorcendo preços relativos, aumentando o custo do capital de giro das empresas e reduzindo o seu poder de competitividade, assim como estreitaram ainda mais o raio de manobra da política econômica. Por essa razão, nas críticas que passaram a ser-lhe endereçadas por distintos setores da sociedade, predominou a unanimidade de que o sistema continha limitações não somente do ponto de vista alocativo e distributivo, mas que se tornara, também, excessivamente complexo, estimulando a sonegação e a

evasão. Mesmo no "Projeto de Reconstrução Nacional", apresentado pelo governo no início de 1991, concordava-se com o fato de que:

> "O sistema tributário brasileiro apresenta uma série de problemas estruturais que dificultam a correta condução da política econômica. É um sistema regressivo, baseado em impostos indiretos, e excessivamente complexo, o que justifica sua revisão".(6)

Ademais, se se esperava que parte apreciável da receita adicional dos governos estaduais e municipais obtida com a nova Constituição seria destinada para o resgate parcial da dívida dessas esferas - e medidas/pressões foram adotadas nessa direção - ou ainda para a cobertura de encargos antes de responsabilidade da União, essa expectativa parece ter-se frustrado. Segundo dados preliminares das contas nacionais divulgados pelo IBGE, do aumento correspondente a 2,45% do PIB conhecido pelos Estados em termos de sua receita líquida no período 1988/1990, muito como resultado da reforma constitucional, 74% desse ganho teriam sido dispendidos com o aumento de despesas correntes, sendo que somente os gastos com pessoal registraram uma expansão, no mesmo período, por força dos novos dispositivos constitucionais e pela influência das eleições de 1988 e 1989, correspondente a algo próximo a 2% do PIB. Situação semelhante, embora em menor grau, se observaria para os Municípios. De seus ganhos de receita líquida, no mesmo período, equivalentes a 2,2% do PIB, 30% deste total seriam destinados ao aumento de gastos com salários, enquanto 70% efetivamente representariam aumento em suas poupanças, que se encontravam anteriormente, entretanto, num patamar bastante reduzido.(7)

---

6 Citado em GALVEAS, E. "A reforma fiscal e tributária". *Folha de São Paulo*, 25 de agosto de 1991.

7 *FIBGE*.

Ora, diante desse quadro, em que o Governo Federal reduzia suas já pouco expressivas ações nas áreas sociais, dadas suas limitações ampliadas de recursos e em que as esferas subnacionais, com destaque para o conjunto dos Estados, viam suas receitas adicionais obtidas com o processo de descentralização serem absorvidas por aumentos de gastos com pessoal, a reforma frustrava-se no ponto em que os constituintes haviam mostrado maior preocupação, por força do peso dos interesses regionais, que era o do fortalecimento financeiro dos Estados e Municípios. Como conseqüência desse processo, e dada a redução das transferências não constitucionais para as esferas subnacionais por parte do Governo Federal, tendeu a ampliar-se o conjunto de demandas sociais que deixaram de ser atendidas ou passaram a sê-lo de forma mais precária pelas esferas de governo, aumentando a debilidade das bases federativas e a dívida social. A ação do Governo Federal, neste sentido, conduzida de forma desastrada e sem obediência a um plano global de reestruturação do sistema acabaria não somente preservando, mas ampliando os problemas do sistema. Por essa razão, SERRA e AFONSO(8) afirmam em seu trabalho que:

> "No meio disso tudo e na realidade, prevalece, de fato, um quadro de regras não obedecidas, compromissos recíprocos não saldados, confusões sobre competências tributárias, transferências negociadas e atribuição de encargos. Apesar de suas intenções, a Constituição de 1988, de fato, mais do que promover uma reorganização definitiva do sistema federativo brasileiro, representou, isto sim, um capítulo do desenvolvimento da crise desse sistema."

A descentralização de recursos promovida pela reforma de 1988 e a reação que a ela se seguiu revelaram-se, assim, incapazes de dar uma solução satisfatória também aos problemas financeiros dos governos. Pelo contrário,

8 SERRA e AFONSO, op. cit., nota 1

provocaram impactos desfavoráveis em várias frentes: na própria moldura tributária, ao aumentarem o peso dos impostos em cascata e aprofundarem sua complexidade; na ordem federativa, à medida que se transformaram em fator de desequilíbrio do sistema; na atividade econômica, dados os aumentos de custos das empresas, o agravamento das distorções de preços relativos, o atrofiamento da política econômica, etc., e na própria questão distributiva, com a expansão da tributação indireta e das contribuições sociais e com as mudanças de prazos/indexação dos tributos. Algumas dessas mazelas, entretanto, poderiam ter sido evitadas ou atenuadas caso, predominando a observância e a regulamentação de várias matérias da Constituição, tivesse sido explorado o potencial, até mesmo de arrecadação, contido em vários de seus "princípios". Cabe, por isso, analisar como e por que razão tão pouco se avançou, neste ponto, durante todo esse período transcorrido após a promulgação da Constituição.

Não constitui nenhuma novidade o fato de que os poucos avanços conseguidos no campo da legislação para materializar alguns "princípios" contemplados na Constituição, no capítulo das finanças públicas, resultaram, em boa medida, de problemas conjunturais e menos da disposição do Congresso em dar-lhes concretude. É o caso, por exemplo, do princípio da isonomia da tributação. Tirante a extensão da incidência do Imposto de Renda aos magistrados, parlamentares e militares, definida durante o processo de elaboração da nova Carta, mas neutralizada pela elevação posterior dos salários dessas categorias para compensar o aumento correspondente deste imposto, praticamente restringiu-se à edição do Plano Collor em 1990, quando ampliou-se a tributação para os lucros dos setores exportadores e a estendeu, em menor grau, para outros setores até então imunes ao seu ônus - agricultura, bolsas de valores e de mercadorias, etc. -, o registro de novos avanços nessa direção. O mesmo pode ser dito em relação à determinação constitucional no tocante à revisão e redefinição de incentivos fiscais que, marcada nesse período por um jogo de pequenos avanços e consideráveis recuos, especialmente em relação aos de cunho regional,

continua pendente e procrastinada pelos setores que se beneficiam de sua existência[9]. Por outro lado, ainda permanecem sem condições de cobrança, por falta de regulamentação, impostos criados com a nova Constituição como os previstos para incidirem sobre as grandes fortunas e sobre as heranças e doações. O primeiro, em que pese a apresentação de um projeto de lei por parte do Senador Fernando Henrique Cardoso (PSDB-SP) em 1989 para sua instituição e o encaminhamento ao Congresso, por parte do próprio Poder Executivo, no bojo do Plano Collor em 1990, de outro projeto para votação, tem tido sua apreciação sistematicamente adiada. O segundo, que também continua dependente de regulamentação do Senado Federal, conforme previsto na Constituição, tem visto impedido, por essa razão, o início de sua cobrança pelas administrações estaduais que já elaboraram e aprovaram o seu conteúdo, como a de São Paulo, por exemplo. Nos novos termos estabelecidos na Constituição, também o ITR tem visto as tentativas de sua definição arrastarem-se penosa e infrutiferamente [10]. Mesmo as medidas previstas para que os consumidores tenham conhecimento dos impostos indiretos que pagam continuam indefinidas e dependentes da legislação. No meio de tudo isso, as Medidas Provisórias, cujo uso não foi por longo tempo regulamentado pelo Congresso e que deveriam obedecer aos critérios de "relevância e urgência", para promulgação, foram utilizadas sem parcimônia em matéria de finanças públicas, muitas das vezes desrespeitando a Constituição e aumentando o *imbróglio* do sistema, com todos os prejuízos resultantes para os

9 A Constituição, em seu art. 41, parágr. 1°, das Disposições Transitórias, determinou a suspensão de todos os incentivos fiscais de natureza setorial, que não fossem confirmados por nova lei, a partir de 5 de outubro de 1990. Oito meses após terminado este prazo esses incentivos não haviam sido reavaliados, tanto por omissão do governo como do Congresso, embora seus beneficiários continuassem recebendo-os, dando continuidade, sem base legal, à drenagem de recursos dos cofres públicos. Cf. *Folha de São Paulo*, 30 de junho de 1991.

10 No final de 1991 seria rejeitado, pela Câmara dos Deputados, um projeto de lei que, visando a regulamentação do novo ITR, propunha a sua progressividade em função do número de módulos fiscais da propriedade e do grau de utilização da área aproveitável, com alíquotas que variavam de 0,05% (3 a 6 módulos e aproveitamento superior a 80% da área) a 18,75% (acima de mil módulos e aproveitamento inferior a 10% da área) sobre o valor da terra nua. Cf. Sinopse das Principais Mudanças na Legislação Tributária Federal ao Final de 1991. In: AFONSO, J.R.R. O Ajuste Tributário de Emergência ao Final de 1991. Brasília, mimeo, Janeiro de 1992.

contribuintes que assistiam, impotentes, às seguidas quebras de regras de um jogo em movimento.

A situação não é diferente nos demais assuntos que integram o Título VI da nova Constituição, que trata da Tributação e do Orçamento. A Lei complementar que deve dispor sobre as finanças públicas e as dívidas públicas interna e externa ainda está por ser feita; o art. 164 da Constituição, que proíbe, em seu parágr. 1°, ao Banco Central conceder, direta ou indiretamente, empréstimos ao Tesouro Nacional e a qualquer órgão ou entidade que não seja instituição financeira, vem sendo descumprido sempre que o Governo Federal se encontra com insuficiência de recursos; o Orçamento, cujas normas estabelecidas deveriam garantir uma gestão saudável e transparente dos recursos públicos vem sendo, segundo SERRA[11], sistematicamente desrespeitado tanto pelo Executivo como pelo Legislativo. Criação de receitas fiscais inexistentes pelos parlamentares para obras que não se materializarão, inobservância de regras que devem nortear a aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) - criação de incentivos sem definição de suas fontes de receitas, alocação de recursos para obras típicas de Estados e Municípios, etc. -, abandono do Plano Plurianual de Investimentos como conseqüência da LDO votada no primeiro semestre de 1991, aliados a transgressões de outra ordem - ampliação dos membros da Comissão de Orçamento, recusa na limitação do número de emendas ao orçamento que podem ser apresentadas por cada parlamentar, etc. -, são alguns exemplos, apontados por SERRA[12], que revelam, juntamente com as pendências e indefinições anteriormente apontadas, um quadro que poucas esperanças transmite, ao cidadão e ao contribuinte, de que a Constituição, cuja revisão deve se iniciar em 1993, venha a se transformar, de fato, em realidade.

11 SERRA, José. "O mau exemplo". *Folha de São Paulo*. São Paulo, 15 de outubro de 1991.

12 Idem. Em outro artigo, SERRA afirma sobre essa questão: "... ao contrário do que se pensa, na parte que disciplina os orçamentos nacionais, estaduais e municipais, a Constituição abre caminho para uma grande austeridade. O problema é que não tem sido obedecida por ninguém". SERRA, J. "Pingos nos is" Folha de São Paulo, 24 de setembro de 1991.

Este descumprimento de regras e o descompromisso com a ordem constitucional, que têm sido explicados por alguns analistas, pelo menos no tocante ao Executivo Federal, como decorrentes de sua incapacidade de desatar o nó financeiro em que se encontra enredado, parecem desvelar, especialmente quando se considera o omisso papel do Congresso na regulamentação da Constituição e, não raras vezes, a conivência em sua adulteração, e até mesmo do Judiciário, duas questões que podem ser apontadas para explicar, por um lado, o caráter meramente retórico de alguns princípios constitucionais e, por outro, a tranquilidade com que as elites dirigentes fazem, desfazem e deixam de cumprir a lei ante uma população que prima pela passividade.

A primeira refere-se ao fato de que, ao contrário do que permitia supor o advento da Nova República, não teriam ocorrido alterações significativas na correlação das forças sociais com a troca de comando do regime militar pelo civil. As mudanças ocorridas parecem ter sido suficientes apenas para promover a alternância de poder, que se tornara uma necessidade do sistema pelo crescente desgaste do autoritarismo, mas não para a edificação de uma sociedade assentada em outras bases. As negociações desenvolvidas pelo Presidente eleito, Tancredo Neves, com as forças que deixavam o poder e a rápida rearticulação por estas realizada, configuraram claramente um quadro de transição pactuada que, se por um lado permitiu a ocupação de espaços e de posições de mando dos atores de ontem na ordem que se instaurou, especialmente diante da fragilidade política de José Sarney, que assumiu a Presidência com o falecimento de Tancredo, por outro indicou, para a sociedade, que apenas se caminhava no sentido de "mudar algumas coisas para que elas permanecessem como estavam". Nos trabalhos constituintes, e especificamente no capítulo das finanças públicas, foi esta a postura que prevaleceu em um Congresso renovado mas conservador: garantir, na própria Constituição, os interesses ali clara e diretamente representados e transferir, para o campo da legislação, a batalha das questões que não só envolviam posições doutrinárias e ideológicas como também afetavam interesses de classes e de frações de classes poderosas. Remeter a sua decisão para a legislação era uma forma de adotar o "princípio", imprimindo uma feição progressista à Constituição, sabendo-se das dificuldades de materializá-lo. Essa foi a razão dos princípios aprovados não terem sido motivo de grandes polêmicas e conflitos entre os constituintes.

A segunda diz respeito a uma dimensão da natureza da sociedade brasileira pouco conhecida entre os economistas. Esta, que se refere à sua desarticulação e ao seu desapego às instituições, raízes de sua crença em governantes e lideranças políticas como demiurgos de seus anseios, explica, para além de fatores conjunturais, tanto a pouca seriedade com que são encaradas as leis no País como a passividade da população com essa postura. Através do manejo de símbolos fáceis e princípios abstratos, que não se transformam em realidade - como muitos da Constituição de 1988 -, as elites dirigentes têm conseguido sucesso, mesmo com o desrespeito acintoso da Constituição, em fazer prevalecer, ao longo do tempo, os interesses particulares de seus grupos e frações de classes. O que torna mais do que atuais as palavras de BUARQUE DE HOLANDA em seu clássico estudo sobre as raízes do Brasil, ao analisar a fraqueza de nossas instituições e a mentalidade predominante no País:

> "As Constituições feitas para não serem cumpridas, as leis existentes para serem violadas, tudo em proveito de indivíduos e oligarquias são fenômeno corrente em toda a história da América do Sul. É em vão que os políticos imaginam interessar-se mais pelos princípios do que pelos homens: seus próprios atos representam o desmentido flagrante dessa pretensão."(13)

---

13 BUARQUE DE HOLANDA, S. *Raízes do Brasil*. 9ª edição. Rio de Janeiro, J. Olympio, 1976, p. 137.

3. OS CAMINHOS PARA UMA NOVA REFORMA

A convocação do Congresso constituinte feita pelo Presidente Sarney em 1985 criou, entre os brasileiros, a expectativa de reinstauração do Estado de direito e de correção das muitas distorções presentes no quadro instrumental e institucional que, herdadas do regime militar, obstavam a convivência da sociedade com os valores da democracia e da justiça social e que inibiam, ao mesmo tempo, o crescimento econômico e a estabilidade monetária.

Especificamente em relação ao sistema fiscal, esperava-se que, além de alterações que permitissem a (re)construção das bases do federalismo no País e o resgate do princípio da eqüidade, seriam criadas as condições para aumentar a capacidade de gastos do Estado, com a recomposição e a redistribuição da carga tributária, e ainda que seriam recuperados e fortalecidos os princípios constitucionais de defesa dos contribuintes, removidos os óbices do sistema à produção, desfeita a armadilha orçamentária existente e promovida uma limpeza de funções entre as autoridades monetárias e o Tesouro Nacional, com o que se fecharia a brecha existente para os gastos incontroláveis do setor público.

Reunido, o Congresso constituinte, composto por uma maioria esmagadoramente centrista e dominado por bancadas que fizeram prevalecer os interesses regionais, esmerou-se, ao longo de vinte meses, contando com a colaboração omissa do Governo Federal, em assegurar um expressivo aumento da participação de Estados e Municípios no "bolo" tributário desvinculado de quaisquer transferências de encargos para essas esferas, erigindo, com isso, uma estrutura similar à de 1964, mas com o sinal trocado, na qual a União saía enfraquecida, com prejuízos para o equilíbrio federativo, para a própria ordem democrática e para as finanças públicas. No tocante às demais questões tributárias, especialmente em relação às que envolviam posições políticas e

doutrinárias como a que se refere à eqüidade, os temas foram tratados e incorporados à Constituição ao nível de "princípios", e sua definição transferida para o campo da legislação, onde deveria ser travada a batalha para garantir a sua materialização. Avanços significativos também se registraram na matéria que dispôs sobre o Orçamento com a criação de normas e práticas, que deveriam presidi-lo, adequadas a uma sociedade democrática e aos esforços de controle do Estado e de gestão da coisa pública. O mesmo se pode dizer em relação à nova institucionalidade desenhada para o setor público, especialmente no tocante às relações envolvendo as Autoridades Monetárias e o Tesouro Nacional.

Passados pouco mais de quatro anos da promulgação da Constituição, o País constata, com certa perplexidade, que o sistema se encontra ainda mais desestruturado do que anteriormente e, tão repleto de contradições, que se desencadeou uma ofensiva orquestrada, envolvendo vários segmentos da sociedade, em prol de sua reforma. Uma análise perfunctória da situação atual do sistema justifica plenamente tal reivindicação. De fato, a reação do Governo Federal à perda de recursos imposta pelo processo de descentralização da nova Constituição terminou mutilando e tornando ainda mais complexo e injusto o sistema, sem que se tenha resolvido os seus desequilíbrios financeiros. Neste processo, desrespeitaram-se vários princípios de defesa dos contribuintes contra as investidas governamentais, com o uso de abusivas Medidas Provisórias, instalando-se a incerteza e a imprevisibilidade no seio da sociedade. Os governos estaduais e municipais, embora favorecidos com recursos tributários ampliados, continuam mergulhados em dificuldades financeiras, incapazes de atender, de forma satisfatória, as demandas sociais, enquanto se deteriora, por falta de recursos, a infraestrutura econômica e social do País. Matérias importantes da Constituição, que poderiam atenuar esses problemas, permanecem sem regulamentação. O Orçamento é seguidamente descumprido, assim como não há observância à determinação constitucional de proibição de financiamento do Tesouro Nacional pelo Banco Central.

Na verdade, este quadro não deveria constituir motivo de surpresas para quem analisou e acompanhou, por um lado, os rumos das composições políticas no Congresso constituinte e o andamento das negociações desenvolvidas em torno de determinados pontos durante o processo de elaboração da nova Carta constitucional, e tinha certeza, por outro, das dificuldades econômicas enfrentadas pelo País e também pelo setor público brasileiro. A clareza sobre estes pontos permitia, então, antever várias questões.

Em primeiro lugar, dado que não havia ocorrido alterações significativas na correlação das forças sociais atuantes no sistema - e a própria composição política da constituinte confirmava este fato -, que assegurassem mudanças relevantes na repartição do ônus tributário entre os membros da sociedade, não se poderia esperar avanços expressivos nessa direção, ainda que figurassem eles como pontos primordiais em algumas cartas programáticas de partidos políticos. Assim, a aprovação de importantes "princípios" relativos a essa questão e mesmo a criação de impostos sobre o patrimônio, que passaram a depender de regulamentação para serem instituídos, se podem ser creditadas às gestões das correntes progressistas do Congresso, também não se pode negar que, ao torná-las dependentes de novos acordos na arena da legislação, erigiram-se barreiras à sua materialização, dadas as dificuldades de sua votação e as facilidades congressuais de postergamento de sua apreciação.

Em segundo lugar, também por não terem ocorrido modificações importantes no pacto regional, que garantissem uma efetiva preocupação com o reequilíbrio federativo, podia-se esperar uma investida das esferas subnacionais sobre os recursos tributários com vistas a decidir a disputa com a União iniciada em meados da década de 60 neste campo, e que começou, a partir da segunda metade dos anos setenta, a pender para Estados e Municípios. Com a omissão do Governo Federal no processo, a estrutura de competências e de partilha de tributos, que emergiu da Constituinte, representou o coroamento do final dessa contenda, reproduzindo-se praticamente o mesmo sistema anterior, mas agora com uma expressiva derrota para a União.

Finalmente, em virtude da crise econômica e inflacionária em que se encontrava mergulhado o País, aliada ao profundo desequilíbrio financeiro do setor público nos anos 80, tornava-se possível prever que, somente na hipótese de equilíbrio das contas públicas, contra o que também jogavam a recessão e os altos níveis de inflação, seria possível à União o cumprimento do Orçamento e a limitação dos gastos à arrecadação sem a recorrência a financiamentos do Banco Central. Tal equilíbrio não se tornou factível, seja pelos impactos desfavoráveis da economia sobre a arrecadação, seja pela redução de recursos do Governo Federal imposta pela descentralização realizada e pela expansão dos gastos contida na nova Carta, ou ainda, e isto parece mais relevante, pela incapacidade do governo de arbitrar e impor os custos do ajuste àqueles setores em condições efetivas de pagar a conta. Como conseqüência deste quadro, e dada a ação descoordenada do governo para a superação de suas dificuldades financeiras, passaram a ganhar força, compreensivelmente, os apelos para a realização de uma nova reforma do aparato fiscal. Esta, entretanto, para ser bem sucedida não pode se restringir à sedutora idéia de uma mera simplificação dos tributos, como vem sendo proposto, com apoio crescente, por algumas correntes.

Rezende[14], em recente trabalho, aponta vários objetivos que deveriam ser contemplados numa reforma do sistema: a) redução do número de impostos e simplificação dos procedimentos de sua cobrança; b) eliminação da tributação que onera os investimentos e as exportações; c) revisão da proibição de vinculações de impostos a finalidades específicas com vistas a recuperar os investimentos em infra-estrutura; d) seletividade da tributação sobre o consumo e

---

14 REZENDE, F. "Ajuste Fiscal e Reforma Tributária". *Economia em perspectiva*. São Paulo, Conselho Regional de Economia, Carta de Conjuntura nº 86, nov./dez. 1991.

mudança de sua sistemática de cobrança para o princípio do destino; e) seletividade do IRPF e reavaliação do tratamento diferenciado aos lucros em função de objetivos como o de geração de empregos decorrente do aumento dos investimentos e da ampliação da capacidade produtiva; e f) aumento da co-responsabilidade entre o Estado e o contribuinte, preservando competências tributárias das distintas esferas governamentais e criando-se condições para que a aproximação do poder público à comunidade se traduza em participação e representação da última e em legitimidade da ação do primeiro. Apesar de considerar essenciais esses pontos, reconhece ele, em seu trabalho, que:

> "Não há como alcançar uma solução equilibrada na ausência de um debate conduzido com base em uma visão global do sistema. Isso significa que as posições de cada uma das partes envolvidas no processo - governo, em seus três níveis de governo, empresários, trabalhadores e políticos - têm que ser estabelecidas e negociadas desde o início. Porque de nada adianta elaborar uma proposta técnica consistente nos bastidores do Governo Federal, se ela não tiver o respaldo necessário à sua aprovação, como bem o demonstrou a experiência vivida por ocasião da Constituição de 1988."(15)

De fato, se se pretende uma reforma mais profunda do sistema, que torne suas bases mais duradouras, é preciso, antes, ter clareza sobre o papel do Estado e definir, *a priori*, a distribuição dos encargos entre as esferas governamentais para, a partir desse desenho de gastos, estabelecer os níveis de tributação adequados e a proporção de sua repartição entre Governo Federal, Estados e Municípios. A partir deste ponto, que implica o redesenho do papel do Estado e o da ordem federativa pretendida, a questão central da reforma passa a ser a definição dos agentes que sofrerão a incidência dos tributos, o que depende da questão distributiva e, portanto, da correlação das forças sociais, e clareza

15 REZENDE, F., op. cit., nota 12.

sobre o papel dos impostos para o crescimento e para a estabilidade monetária. Questões que, como é fácil perceber, são decididas no âmbito estritamente político, envolvendo negociações, acordos e acertos entre as partes engajadas no processo em torno de um projeto de sociedade. Concluída essa etapa, a estrutura tributária moderna, justa, simplificada e enxuta surge como resultante do processo sem os penduricalhos, anacronismos e distorções que, via de regra, brotam como frutos de processos não negociados, como os ocorridos com as reformas de 1966 e de seus desdobramentos, com a de 1988 e com os remendos tributários que vêm sendo realizados pelo governo, especialmente na década de 80 e início dos anos 90. É claro que a estrutura assim negociada será o reflexo da correlação das forças sociais no País, mas obtida através do consenso e não de fórmulas mágicas como as que se amparam na mera simplificação do sistema. É este o caminho da negociação que REZENDE(16) também sugere que deve

> "(...)ser percorrido para evitar que a visão paroquial de interesses regionais e a negociação varejista de proposições que visam atender a interesses particulares concorram para a ocorrência de surpresas desagradáveis... Nesse sentido, a deflagração do processo de reforma tributária deve ser acompanhada da instituição de um foro próprio para a discussão das propostas, a avaliação de posições, o mapeamento dos conflitos e as margens de negociação."

A proximidade da revisão constitucional, prevista para 1993, coloca novamente a oportunidade para que não se frustrem os anseios da sociedade relativos à construção de um sistema que combine regras estáveis de tributação com critérios efetivos de eficiência, modernidade, civilidade e justiça, por mais difícil que seja o alcance desse quadro, dadas as resistências de setores poderosos a essas transformações e as atitudes anti-sociais e anticoletivas das elites dirigentes do País.

16 REZENDE, F., op. cit., nota 12

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, J.R.R. **O Ajuste Tributário de Emergência ao final de 1991.** Brasília: s.n. 1992. mimeo

HOLANDA, S.B. **Raízes do Brasil.** Rio de Janeiro: J. Olympio, 1976. 158p.

GALVEAS, E. **"A reforma fiscal e tributária"**. Folha de São Paulo, 25 ago. 1991.

REZENDE, F. **"Ajuste Fiscal e Reforma Tributária"**. Economia em Perspectiva, São Paulo, n. 86, p. 4-7, nov./dez. 1991.

SERRA, J. **"Pingos nos is"**. Folha de São Paulo, 24 set.1991.

SERRA, J. **"O mau exemplo"**. Folha de São Paulo, 15 out.1991.

SERRA, J.; AFONSO, J.R.R. **As finanças públicas municipais: trajetórias e mitos.** Campinas: s.n. 1991. mimeo.