

POR QUE O SENADO FEDERAL PRECISA REVER AS EXCEÇÕES À ALÍQUOTA GERAL NO ÂMBITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA?

Ricardo Alan Barros Assunção

POR QUE O SENADO FEDERAL PRECISA REVER AS EXCEÇÕES À ALÍQUOTA GERAL NO ÂMBITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA?

Ricardo Alan Barros Assunção¹

¹ Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro). E-mail: rbarros@senado.leg.br

SENADO FEDERAL

DIRETORIA GERAL

Ilana Trombka – Diretora-Geral

SECRETARIA GERAL DA MESA

Gustavo A. Sabóia Vieira– Secretário Geral

CONSULTORIA LEGISLATIVA

Danilo Augusto Barboza de Aguiar – Consultor-Geral

NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Rafael Silveira e Silva – Coordenação

Brunella Poltronieri Miguez – Revisão

João Cândido de Oliveira – Editoração

CONSELHO EDITORIAL

Eduardo Modena Lacerda

Pedro Duarte Blanco

Denis Murahovschi

Foto da Capa: Jonas Pereira/Agência Senado

Núcleo de Estudos e Pesquisas
da Consultoria Legislativa



Conforme o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2013, compete ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa elaborar análises e estudos técnicos, promover a publicação de textos para discussão contendo o resultado dos trabalhos, sem prejuízo de outras formas de divulgação, bem como executar e coordenar debates, seminários e eventos técnico-acadêmicos, de forma que todas essas competências, no âmbito do assessoramento legislativo, contribuam para a formulação, implementação e avaliação da legislação e das políticas públicas discutidas no Congresso Nacional.

Contato:

conlegestudos@senado.leg.br

URL: www.senado.leg.br/estudos

ISSN 1983-0645

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Como citar este texto:

ASSUNÇÃO, Ricardo Alan Barros. **Por que o Senado Federal precisa rever as exceções à alíquota geral no âmbito da Reforma Tributária?** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Setembro 2023 (Texto para Discussão nº 321). Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 26 set. 2023.

POR QUE O SENADO FEDERAL PRECISA REVER AS EXCEÇÕES À ALÍQUOTA GERAL NO ÂMBITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA?¹

RESUMO

Complexo, distorcivo, conflituoso e um repelente de investimentos: esse é o diagnóstico atual da tributação sobre o consumo no Brasil. A reforma tributária veiculada pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, é apresentada como o remédio para a cura desses males. No entanto, é importante que a PEC rompa com as práticas do passado que não se sustentam diante das evidências empíricas encontradas em pesquisas feitas ao redor do mundo e no Brasil. Nesse contexto, os gastos tributários são objeto de severas críticas acerca de sua ineficiência e regressividade. Esse texto lidará com os argumentos formulados nas emendas apresentadas à PEC nº 45, de 2019, na defesa de novas inserções ao rol do art. 9º, que prevê regimes favorecidos. Esse dispositivo traz hipóteses de gastos tributários dos novos tributos que podem atuar como veneno e, assim, prejudicar a modernização da tributação sobre o consumo que se almeja para o País.

PALAVRAS-CHAVE: PEC nº 45, de 2019. Reforma Tributária sobre o consumo. Exceções à alíquota padrão. Regimes favorecidos. Gastos tributários.

¹ Agradeço as sugestões e revisões do Consultor Legislativo, Daniel Melo Nunes Carvalho, e à jornalista Mariana Capelo, servidora da Secretaria de Comunicação Social, pela colaboração na confecção da imagem incorporada ao texto. Evidente que eventuais erros e omissões são de minha responsabilidade.

SUMÁRIO

1	PRÊAMBULO	1
2	REFORMA TRIBUTÁRIA, POLÍTICAS PÚBLICAS E OS GASTOS TRIBUTÁRIOS	2
3	REGIMES FAVORECIDOS E AS EMENDAS PARLAMENTARES	5
	3.1. ARGUMENTO Nº I – MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA	5
	3.2. ARGUMENTO Nº II – ESPECIFICIDADES PRÓPRIAS DO SEGMENTO ECONÔMICO	8
	3.3. ARGUMENTO Nº III – RECOMENDAÇÃO INTERNACIONAL	9
	3.4. ARGUMENTO Nº IV – IMPORTÂNCIA DO SETOR.....	10
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	15

1 PRÊAMBULO

Edivânia acorda às 4h30 da manhã para preparar o café da manhã. Coloca o cuscuz e a água no fogo e vai tomar banho. Ao sair do banheiro, grita para acordar os três filhos, Maria, de 10 anos, Francisco, de 6, e André, de apenas 2 aninhos. Enquanto se arruma, é a vez das crianças se revezarem no banheiro. Maria, coordenando os trabalhos, auxilia os mais novos. Todos arrumados, sentam-se à mesa, oram e tomam sua refeição.

Dois ônibus são necessários para que Edivânia chegue ao trabalho na Aldeota, bairro nobre de Fortaleza, capital do Ceará. No entanto, precisa deixar Francisco no colégio e, por isso, mais um coletivo é acrescentado a sua rotina matinal. Maria, por sua vez, pega uma van para o colégio, que fica em outro bairro. Eles moram no bairro Bom Jardim, uma das localidades com maior criminalidade da cidade.

O pequeno André fica com a vizinha. Edivânia sabe que o filho da vizinha “anda mexendo com umas coisas erradas”, mas não tem outra opção. Desde que André nasceu, ela tenta conseguir vaga na creche pública, mas sem sucesso. A resposta é sempre igual: “não há vagas disponíveis”. Para piorar a situação, a vizinha de Edivânia que toma conta de André disse que não poderá mais cuidar do menino a partir do mês seguinte. Sem ter onde deixar a criança e na iminência de perder o emprego, Edivânia não vê outra saída a não ser reatar o relacionamento com o ex-marido, mesmo que ele esteja sujeito a medidas protetivas decorrentes da Lei Maria da Penha por tê-la agredido no passado recente.

Esse é um relato fictício, mas que reflete a realidade de diversas famílias brasileiras. Uma mãe solo que tem que se desdobrar para trabalhar, sustentar a casa e cuidar dos filhos, vivendo em um contexto marcado pela violência social e doméstica e pela ausência ou presença ineficiente do Estado brasileiro.

Da narrativa, percebe-se que a presença estatal eficaz, com oferta tempestiva e adequada de vaga em creche, amenizaria a condição da mulher. No entanto, Brasil afora, a situação é assustadora. De fato, a meta 1 do Plano Nacional de Educação (PNE) previa uma cobertura de pelo menos 50% das

crianças de até três anos até 2024. Contudo, para o atingimento da meta, seria necessária a inclusão de mais de 1,4 milhão de crianças nesse prazo². Segundo o relatório da Subcomissão Temporária para Acompanhamento da Educação na Pandemia do Senado Federal, “três em cada quatro crianças de zero a três anos oriundas de famílias mais pobres não possuem acesso a creche no Brasil” e o atendimento escolar corresponde a apenas 35,7% das crianças de 0 a 3 anos, que deveriam estar na creche³.

Mas o que esse relato tem a ver com a Reforma Tributária?

2 REFORMA TRIBUTÁRIA, POLÍTICAS PÚBLICAS E OS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Primeiramente, é preciso destacar que a verba utilizada pelo Estado brasileiro é obtida, primariamente, por meio da arrecadação de tributos. Essa é a função precípua dos sistemas tributários (finalidade fiscal): garantir recursos para os cofres públicos a fim de serem utilizados na oferta de bens e serviços.

Entretanto, é comum que governos utilizem do sistema tributário para alcançar outras finalidades (extrafiscais), como promover algum setor da economia, incentivar a empregabilidade e corrigir desigualdades, inclusive regionais.

Nesse espectro, foi desenvolvido o conceito de gasto tributário. Gastos tributários são **desvios no sistema tributário de referência**⁴ que impliquem em **desoneração da carga tributária** visando atender **objetivos econômicos e sociais**. Entre esses objetivos, podemos citar: *(i)* compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; *(ii)* compensar ações complementares às funções típicas de Estado

² Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2023/02/plano-nacional-de-educacao-entra-na-reta-final-sem-cumprir-maioria-das-metas>>. Acesso em: 01 set.2023.

³ Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/arquivos/2023/02/14/arquivo_portal_cectcovid_7433comissaoespcomissaoectcovid20221212.pdf>. Acesso em: 01 set.2023.

⁴ Sistemas tributários são desenhados de forma a garantir tratamento igualitário entre contribuintes na mesma situação (igualdade material), alíquotas mais elevadas a serem suportadas por contribuintes com maior renda (progressividade) e não influência na alocação dos investimentos (neutralidade). Assim, apenas será considerado gasto tributário, a desoneração que ultrapasse essa moldura.

desenvolvidas por entidades civis; *(iii)* promover a equalização das rendas entre regiões; e *(iv)* incentivar determinado setor da economia⁵.

Realiza-se um gasto indireto, por meio da redução na arrecadação em detrimento da inclusão da despesa no orçamento público.

Assim, é preciso ressaltar que a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, denominada Reforma Tributária, traz um grande ganho em termos de **justiça fiscal, neutralidade e simplificação**. Uma inovação que alavanca esses fatores é a determinação para que seja aplicada **uma única alíquota a todos os bens e serviços** do ente federativo⁶.

Com isso, garante-se que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) não afetará os preços relativos e as decisões de investimentos. O cenário atual é de tributação do consumo mais pesada sobre setores industriais, como refino, biocombustíveis, eletrônicos, indústria alimentícia e perfumaria e limpeza, bem como sobre serviços intensivos em capital, como energia e gás e telecomunicações, o que aumenta o preço relativo de seus produtos e serviços, além de causar perda de atratividade para investimentos, redução da produção e menor demanda por insumos. Como afirma João Maria de Oliveira⁷:

Esse efeito é extremamente adverso para o crescimento econômico, uma vez que, alguns dos setores impactados são responsáveis pela infraestrutura econômica vital para o crescimento sustentável. Além disso, outros desses setores estão entre os mais produtivos da economia.

Por outro lado, setores como construção civil, agropecuária e serviços em geral possuem tratamento privilegiado com redução de alíquotas ou diferimento

⁵ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf/@@download/file>>. Acesso em: 04 set. 2023.

⁶ Art. 156-A [...]

§ 1º [...]

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

⁷ Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf>. Acesso em: 05 set. 2023.

do ICMS⁸ e incidência do ISS⁹, que possui limite de alíquota de 5%¹⁰, enquanto a alíquota modal do ICMS varia entre 19% e 22%.

Além disso, a alíquota única garante simplicidade ao Sistema Tributário e diminui a litigiosidade, ao reduzir conflitos relativos à classificação da mercadoria ou serviço. No Brasil, a multiplicidade de alíquotas vigentes favorece um contencioso administrativo e judicial tributário que chega a R\$ 5,4 trilhões, o equivalente a 75% do PIB nacional¹¹. Bem ilustrativa é a disputa sobre a classificação da famosa sandália Crocs, em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu que se trata de sandália de borracha, e não sapato impermeável, pois embora “não permita a passagem de água, só pode ser considerado impermeável o calçado que for coberto até a altura do tornozelo”¹².

No entanto, em seu art. 9º, a PEC da reforma tributária estipula hipóteses de regime favorecido, isto é, em que há tratamento privilegiado em relação à regra geral por meio de redução da alíquota, isenção, alíquota zero ou concessão de crédito presumido. **As consequências são: distorções alocativas, níveis mais elevados de preços relativos e aumento da carga tributária sobre os contribuintes não beneficiados, bem como de complexidade e de incremento da litigiosidade.**

Nota-se que o rol do art. 9º da PEC se encaixa no conceito de **gasto tributário**, apresentado anteriormente. Diante dos efeitos nocivos sobre a economia e sobre a arrecadação tributária, precisamos ter em mente **quais são os argumentos utilizados** pelos setores que desejam ampliar essas hipóteses para, assim, avaliarmos a pertinência deles. É o que faremos agora a partir das justificativas das emendas apresentadas à PEC nº 45, de 2019, até o momento¹³.

⁸ Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁹ Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

¹⁰ Inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

¹¹ Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/noticias/disputas-sobre-tributos-equivalem-a-57-da-receita-de-multinacionais-no-brasil/>>. Acesso em: 05 ago.2023.

¹² Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/crocs-sandalia-leite-rosas-locao-casos-milionarios-classificacao-fiscal-carf-justica-19072021>>. Acesso em: 05 set.2023.

¹³ Havia 110 emendas apresentadas no momento da confecção desse texto.

3 REGIMES FAVORECIDOS E AS EMENDAS PARLAMENTARES

De antemão, identificamos quatro justificativas utilizadas na tentativa de viabilizar inserções no art. 9º, a saber: (i) manutenção da carga tributária, (ii) especificidades próprias do segmento econômico, (iii) recomendação internacional e (iv) importância do setor. Muitos desses argumentos são utilizados cumulativamente, o que explica a repetição de menção à emenda em mais de um tópico abaixo.

3.1. ARGUMENTO Nº I – MANUTENÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Um dos setores que reclama a manutenção da carga tributária atual é o de transportes aéreo de passageiros. Segundo a justificação da Emenda nº 47, a alíquota padrão de 25% prevista para o IBS e a CBS agravará a carga tributária do segmento em 3,5 vezes. Nessa linha, a Emenda nº 49 pleiteia tratamento favorecido para o transporte de cargas; a Emenda nº 60 para alimentos destinados ao consumo humano e para o produtor rural; nº 61 para a reciclagem; nº 80 para serviços oferecidos por sociedades de profissão regulamentada e a nº 87 para produtos e serviços intensivos em mão-de-obra.

Geralmente, os apelos são acompanhados de previsões catastróficas de aumentos absurdos nos preços, desemprego generalizado e queda brusca no desenvolvimento econômico, chegando às raias da insustentabilidade do setor¹⁴.

Contudo, o argumento se baseia, em geral, no aumento da alíquota e desconsidera fatores distorcivos existentes no sistema atual, como os obstáculos ao creditamento amplo, os efeitos dos resíduos tributários¹⁵ na cadeia produtiva, a proliferação de regimes especiais e o cálculo por dentro. Esses fatores elevam e

¹⁴ A emenda nº 47 diz o seguinte: “A Associação Brasileira das Empresas Aéreas estima que, caso isso de fato aconteça, a situação do setor ficará insustentável, uma vez que as empresas ainda não superaram a maior crise mundial já vista na aviação”.

¹⁵ Tributos cobrados ao longo da cadeia produtiva que não passíveis de resgate em forma de créditos.

escondem a carga tributária efetiva. Rezende¹⁶ apresenta o problema da seguinte forma:

A prática de embutir o montante do imposto no preço da mercadoria (a cobrança por dentro, no jargão da área), a multiplicidade de alíquotas aplicadas, a diversidade de regimes e a falta de harmonização das regras adotadas pelos 27 estados da Federação tornam impossível ao consumidor ter conhecimento do tamanho do imposto que pesa no seu bolso.

Ainda mais elucidativas são as palavras de Siqueira *et al.*¹⁷:

Os tributos que incidem sobre mercadorias e transações – denominados ‘tributos indiretos’ – respondem por cerca de 45% da receita tributária total no Brasil, equivalente a 14,8% do PIB em 2019 (STN, 2020). Essa arrecadação resulta de um sistema altamente complexo, formado por diversos tributos, com diferentes bases de incidência, e uma multiplicidade de alíquotas. Além disso, de acordo com a Matriz de Insumo-Produto do Brasil 2015 (IBGE, 2018), em torno de 43% dos tributos sobre produtos incidem sobre o ‘consumo intermediário das atividades produtivas’, ou seja, sobre insumos. Nesse contexto, **a incidência final total dos tributos indiretos fica longe de ser transparente. Em particular, as alíquotas tributárias efetivas sobre os bens e serviços produzidos pelos diferentes setores de atividade podem divergir substancialmente das alíquotas estatutárias.** (Grifos nossos).

Além disso, o modelo de IVA¹⁸ adotado pelo IBS e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) possui o objetivo de transferir o encargo tributário para o consumidor final, com garantia de idêntica gravosidade, independentemente da quantidade de elos na cadeia produtiva.

¹⁶ Disponível em: <<http://52.186.153.119/bitstream/123456789/1540/1/ICMS%20G%C3%AAnese%20Muta%C3%A7%C3%B5es%20Atualidade%20e%20Caminhos%20para%20a%20Recupera%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 15 set.2023.

¹⁷ Disponível em: <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/a-incidencia-final-dos-tributos-indiretos-no-brasil-estimativa-usando-a-matriz-de-insumo-produto-2015>>. Acesso em: 15 set. 2023.

¹⁸ Imposto sobre Valor Agregado.

Figura 1: Cadeia produtiva de roupas



Fonte: elaboração própria

Figura 2: Serviços advocatícios



Fonte: elaboração própria

Isso significa que a carga tributária não é da empresa, e sim do consumidor. Não nos olvidamos que o repasse do tributo para o consumidor não é automático e que há elementos que influenciam essa transferência¹⁹. Todavia, se não é certo que o tributo será repassado ao consumidor, tampouco é certo que a empresa assumirá o ônus integralmente. Portanto, **é dever dos setores que alardeiam cenários apocalípticos com a incidência da alíquota geral fundamentarem seus pleitos com estudos econômicos que considerem todos os aspectos que influenciam no grau de transferência dos tributos indiretos, e não apenas na variação da alíquota.**

¹⁹ Siqueira *et al.* esclarecem que os seguintes fatores influenciam no grau de transferência: tecnologia da produção, elasticidade da oferta e da demanda para o bem tributado e para os fatores de produção e estrutura do mercado. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rbe/a/RCSXtJNd5CG5s4F4NXSD7Mq/>>. Acesso em: 15 set.2023.

Por fim, a existência de benefícios tributários não justifica, por si só, a continuação desses. Com efeito, um dos objetivos da reforma tributária é solucionar a maioria das diversas injustiças fiscais existentes na tributação sobre o consumo atual. A diferenciação entre comercialização de bens e prestação de serviços com carga tributária menor para estes é uma dessas injustiças que precisa ser reparada. Não há nada que a justifique. Se considerarmos que os serviços são mais consumidos pelas famílias mais abastadas do que pelas famílias de baixa renda²⁰, percebemos a iniquidade que essa distinção representa.

3.2. ARGUMENTO Nº II – ESPECIFICIDADES PRÓPRIAS DO SEGMENTO ECONÔMICO

Dois setores atribuem, com mais força, às suas características próprias a razão pela qual devem obter tratamento privilegiado. A Emenda nº 69, do Senador Laércio Oliveira, propõe que o trabalho temporário e a prestação de serviços continuados com regime de dedicação exclusiva, intensivos em mão de obra se enquadrem nas hipóteses de alíquota reduzida em 60%. As sociedades de profissões regulamentadas requerem idêntico tratamento, conforme a Emenda nº 80.

A particularidade da atividade da Emenda nº 69, de acordo com as palavras contidas na justificção, dá-se pela razão do segmento ser “super intensivo em mão de obra”. Como o principal insumo das empresas que atuam no ramo é a mão de obra, não haveria créditos para se apropriar.

Como ressaltamos anteriormente, o traço distintivo dos tributos sujeitos ao modelo IVA é a garantia que o produto entregue ou serviço prestado ao consumidor final sofra idêntica onerosidade, a despeito do número de etapas da cadeia produtiva. Logo, se a empresa não possui créditos, é porque não arcou com tributos nas suas aquisições, como demonstrado na imagem acima para os serviços prestados por advogados. Isso não faz com que a empresa seja penalizada com maior onerosidade. A carga tributária, não custa repetir, é a mesma que a de outro setor que possui cadeia mais longa.

²⁰ Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/33599>>. Acesso em: 18 set.2023.

Ademais, já defendemos anteriormente que a carga tributária é do consumidor, não da empresa.

As sociedades de profissões regulamentadas, por sua vez, alegam que a responsabilização civil pessoal dos sócios e a obediência a normas emitidas pelo conselho profissional são peculiaridades que recomendam o tratamento favorecido.

Não há nenhuma premissa menor expressa que ligue a premissa maior à conclusão defendida pela Emenda, a despeito das melhores razões que levaram à apresentação da proposta. O princípio motriz da tributação é a capacidade contributiva. Se há presença de riqueza tributável acima do mínimo existencial, então, em regra, é legítimo ao Estado subtrair parcela desse capital privado para utilizar na oferta de bens e serviços públicos. As particularidades elencadas não possuem o condão de afastar essa regra.

3.3. ARGUMENTO Nº III – RECOMENDAÇÃO INTERNACIONAL

Dois setores, o de transporte aéreo de passageiros (Emenda nº 47) e o de reciclagem (Emenda nº 61), evocam exemplos e recomendação internacional, respectivamente.

Exemplos internacionais não são argumentos suficientes, por si só, para justificar a previsão de regime diferenciado. Dependem de análises empíricas que atestem os benefícios advindos da medida implementada no país de referência. Do contrário, um país vizinho menos desenvolvido poderia almejar implementar o sistema tributário brasileiro, a despeito de todas as suas ineficiências já fartamente atestadas.

Embora reconheça que a maioria dos países que compõe a organização utilize-se de alíquotas reduzidas para estimular o consumo de bens meritórios, como produtos culturais, para promover atividades locais intensivas em mão de obra ou para **solucionar externalidades ambientais**, o diagnóstico da OCDE²¹ é que **a desoneração não é o instrumento mais efetivo para**

²¹ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

alcançar esses objetivos e que, em muitos casos, pode gerar regressividade²².

3.4. ARGUMENTO Nº IV – IMPORTÂNCIA DO SETOR

A principal motivação que fundamenta os pedidos de tratamento privilegiado é a relevância do setor. Essa reivindicação permeia quase todas as emendas apresentadas que buscam tratamento favorecido. Para caracterizá-la, utilizam-se argumentos como o impacto no desenvolvimento econômico e social, na empregabilidade, a magnitude e abrangência da cadeia produtiva, a garantia de direitos fundamentais e a preservação da inflação em níveis menores.

A Emenda nº 60, do Senador Ângelo Coronel, por exemplo, ao propor uma alíquota reduzida em 80% para alimentos destinados ao consumo humano e a ampliação de incentivos aos produtores rurais, defende que o abastecimento nacional e a manutenção de empregos do homem do campo dependem dos produtores de produtos lácteos.

Já a Emenda nº 69, do Senador Laércio Oliveira, apela para a manutenção dos empregos. O intuito da proposição é acrescentar o trabalho temporário e a prestação de serviços continuados com regime de dedicação exclusiva, intensivos em mão de obra, nos termos da Lei, no rol de beneficiários da alíquota reduzida em 60%.

A Emenda nº 79, do Senador Izalci Lucas, por sua vez, propõe a inclusão das atividades de inovação desenvolvidas por Instituições Científicas, Tecnológicas e de Inovação (ICTs) na lista de bens e serviços beneficiados pela alíquota reduzida em 60%, para o IBS, e em 100%, para a CBS. Diz o autor que a desoneração permitirá o desenvolvimento de novas tecnologias, o que tornará as empresas brasileiras mais competitivas e gerará empregos qualificados.

²² “Most countries also apply reduced VAT rates or exemptions to health and medical supplies, education and housing. In addition, reduced VAT rates have also been used to stimulate the consumption of “merit goods” (such as cultural products), or to promote locally supplied labour-intensive activity (e.g. tourism), or to address environmental externalities.

However, empirical evidence suggests that exemptions and reduced VAT rates are not the most effective way of achieving those policy objectives (OECD/KIPF, 2014[2]) and they can even be regressive in some instances”. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/6525a942-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F6525a942-en&mimeType=pdf>>. Acesso em: 16 set. 2023.

O objetivo de aumentar a empregabilidade, em especial das mulheres, fundamenta a Emenda nº 104, da Senadora Augusta Brito. Segundo a justificção, o enquadramento na alíquota geral “[...] causará um aumento da carga tributária que impactará negativamente a alta empregabilidade feminina própria desse setor”. O setor em tela é o de plantas e flores ornamentais. Logo, para “valorizar os trabalhadores, em especial as mulheres, que fazem parte dessa cadeia”, diz o texto, é necessário “conferir tratamento distinto a esse importante setor da economia”. Acrescenta, ainda, que o segmento é “poderoso instrumento de desenvolvimento social e econômico”, além de importante para o meio ambiente e para o bem-estar emocional das pessoas. Pleiteia-se, então, a alíquota zero para plantas e flores ornamentais.

É de se destacar que **todos os setores da economia são importantes**, especialmente para os que participam da cadeia produtiva e para os consumidores de seus produtos ou serviços. Dessa forma, **defender a importância do setor envolve, em alguma medida, desqualificar os demais setores, inclusive com incidência mais gravosa, ainda que não seja essa a intenção dos autores das propostas.**

Isso porque o alargamento das hipóteses do regime favorecido ensejará o aumento da alíquota padrão e da carga tributária para os demais setores não incluídos. Assim, pode-se considerar os setores de energia e gás, de telecomunicações e a indústria de refino menos cruciais? Ou a intermediação financeira? A construção civil? A indústria têxtil, automobilística e de eletrodomésticos?

Além disso, há farta produção de estudos na literatura nacional e internacional que demonstram que **gastos tributários não são o instrumento mais eficiente para o atingimento de objetivos econômico-sociais**. Simulações feitas com os países da OCDE demonstram, por exemplo, que a **alíquota reduzida ou isenção para alimentos de consumo humano** favorece, proporcionalmente, as famílias mais pobres, mas, no agregado, **beneficia os mais ricos**²³:

²³ OECD/Korea Institute of Public Finance (2014). The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, *OECD Tax Policy Studies*, nº 22, OECD Publishing, p. 56. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264224520-en>>. Acesso em: 06 set.2023.

Essas alíquotas de IVA reduzidas ainda se apresentam como ferramentas bem pobres para beneficiar famílias de baixa renda: na melhor das hipóteses, famílias mais ricas recebem a mesma quantidade de benefícios, no agregado, da redução da alíquota do IVA do que famílias de baixa renda; na pior das hipóteses, famílias mais ricas se beneficiam muito mais em termos agregados do que as famílias de baixa renda²⁴. (tradução nossa).

Atualmente, no Brasil, a União reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep²⁵ e da Cofins²⁶ incidentes sobre produtos da cesta básica. Para 2023, a estimativa é de um gasto tributário correspondente a mais de R\$ 34 bilhões com essa desoneração²⁷. Sobre essa política pública, o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, órgão do governo federal, afirma que a “[...] a maior parte do gasto tributário associado à desoneração será apropriada pelos decis mais ricos”. Na mesma linha dos estudos internacionais, conclui que “[...] a desoneração da cesta básica beneficia de forma absoluta mais os decis superiores e de forma relativa os decis inferiores”²⁸.

Esse Conselho também avaliou a política de subsídios tributários para medicamentos e chegou à conclusão que “[...] há concentração dos subsídios nos medicamentos mais consumidos pelas famílias de maior rendimento”²⁹.

²⁴ “[...] these reduced VAT rates are still shown to be a very poor tool for targeting support to poor households: at best, rich households receive as much aggregate benefit from a reduced VAT rate as do poor households; at worst, rich households benefit vastly more in aggregate terms than poor households”.

²⁵ Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

²⁶ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

²⁷ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/dgt-bases-efetivas-2020-serie-2018-a-2023-quadros.xlsx/@download/file>>. Acesso em: 06 set. 2023.

²⁸ Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. *Desoneração de PIS/COFINS sobre os produtos da Cesta Básica*. 2021, p. 40 e 41. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/politicas/2021/subsidios/desoneracao-cesta-basica-relatorio-de-avaliacao.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2023.

²⁹ Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. *Política de Subsídios Tributários a Medicamentos*. 2021, p. 40 e 41. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-avaliacao-de-politicas-publicas/boletim-seto-avaliacao-n-20-medicamentos.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2023.

Se o resultado é esse para produtos de primeira necessidade, a situação é pior para os produtos e serviços que são pouco ou quase nada consumidos por famílias de baixa renda, como restaurantes, hotéis e atividades culturais, as quais beneficiam desproporcionalmente as famílias mais ricas³⁰.

Nesse sentido, a redução da alíquota para favorecer determinados setores, como restaurantes, hotéis e outros serviços locais³¹, a fim de **umentar a empregabilidade de trabalhadores com baixos salários se mostrou ineficiente**. Entre os fatores que levaram a esse resultado, está o fato de que os negócios são impactados não apenas pela carga tributária, mas também pelas condições de mercado. Logo, o aumento na alíquota das demais atividades levado à cabo para financiar a redução para os segmentos privilegiados gerou a redução das operações daquelas, inclusive a contratação das beneficiadas pela alíquota reduzida. Além disso, a queda na demanda por trabalhadores no grande número de setores submetidos à alíquota padrão elevada acarreta a neutralização da elevação nos segmentos favorecidos³².

Em nosso País, dois estudos revelam a ineficiência do gasto tributário como política de incentivo ao emprego e à formalização.

O Texto para Discussão nº 2357 do Ipea joga luz sobre o efeito da desoneração da folha de pagamento sobre o emprego ao concluir que³³:

A despeito das intenções positivas da lei de desoneração, pode-se dizer que, pelas avaliações *ex post* já realizadas – o que inclui o presente estudo –, **não há evidências robustas de efeitos reais positivos da desoneração. Sobre a geração de empregos, este resultado está se consolidando**. Nas demais dimensões, as avaliações existentes, a despeito da validade dos pressupostos de identificação de impacto, pelo menos indicam que **a correlação entre a desoneração e a**

³⁰ OECD (2022). *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, p. 36. Acesso em: <<https://doi.org/10.1787/6525a942-en>>. Disponível em: 06 set.2023.

³¹ Por exemplo, manutenção predial.

³² ECONOMICS, Copenhagen et al. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, 2008, p. 68 e 69. Disponível em: <https://copenhagen.economics.com/wp-content/uploads/2021/12/6503study_reduced_VAT.pdf>. Acesso em: 06 set.2023.

³³ Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/177573/1/td_2357.pdf>. Acesso em: 15 set.2023.

performance do mercado de trabalho é também baixa. Assim, em função da magnitude da renúncia fiscal concedida pela desoneração, a revisão desse incentivo é uma proposta para o debate. (Grifos nossos).

Embora os autores não identifiquem os fatores que conduziram a esse resultado, asseveram que a política de desoneração da folha de pagamentos precisa considerar que “as despesas das empresas na contratação de trabalhadores não são de natureza única” e isso “impõe às firmas diversas possibilidades de escolhas”. Desse modo, a contratação de mais trabalhadores é apenas uma entre as diversas alternativas e que “repercute em maiores despesas de todas as naturezas”. Outra opção seria investir o acréscimo de disponibilidade de capital decorrente da desoneração na aquisição de tecnologias que substituem os trabalhadores. Nesse caso, o gasto tributário tem o efeito contrário ao almejado.

Já o estudo do Instituto Mauro Borges (IMB), relativo ao impacto e ao custo dos benefícios fiscais de ICMS concedidos para empresas se instalarem no Estado do Goiás, afirma “que os setores que tiveram um volume considerável de benefícios, na grande maioria não apresentaram efeito multiplicador na geração de empregos principalmente indiretos”. Em relação ao custo para geração do emprego, o instituto estimou que a abertura de um único vínculo empregatício no setor de fabricação de preparações farmacêuticas, em 2017, custou R\$ 6,354 milhões para os cofres estaduais³⁴.

Apesar das pesquisas empíricas sobre os benefícios e os custos dos gastos tributários ainda serem incipientes no Brasil, o cenário internacional está mais avançado e **a conclusão é que tributos sobre a renda, transferências sociais e sistemas de benefícios tendem a ser mais eficientes para alcançar objetivos econômico-sociais**³⁵. Mesmo as poucas e recentes pesquisas nacionais chegam ao mesmo resultado. Os estudos do Ipea e do IMB demonstram a ineficiência dos gastos tributários para atingir os objetivos

³⁴ Disponível em: <<https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2019/INCENTIVOSFISCAIS.pdf>>. Acesso em: 15 set.2023.

³⁵ OECD (2022). *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, OECD Publishing, Paris, p. 36. Acesso em: <<https://doi.org/10.1787/6525a942-en>>. Disponível em: 06 set.2023.

propostos. Em linha semelhante, as avaliações do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas sobre a desoneração da cesta básica e sobre os subsídios a medicamentos recomendam a reoneração da cesta associada com políticas de transferência para as famílias mais pobres e a assistência farmacêutica gratuita pelo SUS, devido o maior efeito para redução das desigualdades e para atingir a população mais vulnerável.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Gastos tributários são ineficientes e custosos. Falham em atingir os objetivos a que se propõem, causam distorções econômicas, aumentam a complexidade e a litigiosidade, além de provocarem a erosão da base tributária, caso não sejam acompanhados de medidas de compensação.

Os estudos empíricos internacionais e nacionais confirmam esse diagnóstico e nenhum dos argumentos utilizados pelos segmentos que demandam tratamento favorecido se mostra suficiente e robusto para desacreditá-los.

Pelo contrário, utilizam-se, muitas vezes, de alegações calcadas apenas na majoração da alíquota, sem considerar outros fatores do sistema atual que contestam o uso das alíquotas estatutárias para aferir carga tributária. Outros que se valem de especificidades próprias do setor ou de exemplos internacionais não se sustentam diante da análise do modelo do IVA e das deficiências que a desoneração causa na tributação dos países elencados.

Sobre a defesa da importância do setor, o exemplo do ramo de plantas e flores ornamentais é bastante ilustrativo. A princípio, não parece um segmento relevante ou estratégico para a economia nacional que demanda esforço do Estado para seu desenvolvimento. Contudo, os números apresentados na justificção da Emenda nº 104 são impressionantes. Isso conduz a um questionamento: quais outras atividades igualmente relevantes não conseguem demonstrá-las pela ausência de organização representativa ou por falta de interlocução com as autoridades públicas e Parlamentares?

A verdade é que todos os segmentos econômicos são importantes e, no final das contas, o critério preponderante é a força política perante as autoridades governamentais.

A conquista de objetivos políticos, econômicos e sociais deve ser feita pela via do gasto direto previsto na despesa pública, e não pelo gasto tributário. A Emenda nº 104 informa que a força de trabalho do setor de plantas e flores ornamentais gira em torno de 48% a 70%. Logo, diz a proposição, a redução da alíquota privilegiária a empregabilidade da mulher. No entanto, valendo-nos dos mesmos percentuais elencados pela Emenda, concluímos que a redução da alíquota também favorece a empregabilidade do homem, que ocupa entre 52% a 30% das vagas do setor. O exemplo serve para demonstrar a ineficiência do gasto tributário como política pública.

Mais eficaz para a integração da mulher no mercado de trabalho, especialmente as que estão em situação de vulnerabilidade, é o investimento, por exemplo, em creches públicas ou fornecimento de cursos de capacitação subsidiados pelo Estado, de sorte a permitir que tenha tempo para se dedicar não só à família, mas também à atividade econômica formal. Se devidamente calibrada, essas políticas alcançarão 100% do público mais carente de atenção estatal e possuem o potencial de mudar a vida de diversas Edivânias, Marias, Franciscos e Andrés espalhados pelo Brasil.

Portanto, não vislumbramos justificativas técnicas para tratamento favorecido no âmbito da reforma tributária e entendemos que as Emendas que intentam ampliar o rol do art. 9º da PEC nº 45, de 2019, deveriam ser rejeitadas. Por fim, recomendamos que as hipóteses já previstas no texto da PEC deveriam ser revistas e, em regra, excluídas.

Missão da Consultoria Legislativa

Prestar consultoria e assessoramento especializados ao Senado Federal e ao Congresso Nacional, com o objetivo de contribuir com o aprimoramento da atividade legislativa e parlamentar, em benefício da sociedade brasileira.



Núcleo de Estudos e
Pesquisas

Consultoria
Legislativa

SENADO
FEDERAL



ISSN 1983-0645