

Tributação: insuficiente reformar, necessário novo sistema

José Roberto R. Afonso¹
Kleber P. Castro²

Resumo: Um dos estrangulamentos da economia brasileira cada vez mais evidente e consensual é o sistema tributário. Complexo, arcaico, custoso, anticompetitivo e iníquo. Não faltam qualificações pejorativas a um sistema cuja virtude é basicamente arrecadar muito. São tantas distorções que não há nem mais como reformar o sistema tributário brasileiro: é preciso substituí-lo por outro sistema. Nas últimas décadas, já foram apresentados inúmeros projetos, com objetivos e formatos os mais diferentes entre si, porém, em comum, todos fracassaram. Esse trabalho tem por objetivo sintetizar uma proposta de reformulação do sistema tributário nacional lançada por uma comissão especial do Senado Federal em 2010.

Palavras-chaves: reforma tributária; sistema tributário; Brasil; ineficiência; proposta de reforma.

A agenda de reformas estruturais foi abandonada e negada pelo governo brasileiro, mesmo quando seria uma resposta natural para enfrentar a crise financeira global de 2007/2008. Isso seria coerente com o passado recente do País, que sempre enfrentou crises, ainda mais externas, aproveitando a oportunidade para promover mudanças institucionais mais expressivas, como foi o processo da desestatização até a responsabilidade fiscal do final do século passado. Antes, ainda se fazia uma cena de apresentar projetos que, depois,

¹ Economista especialista em Finanças Públicas. Doutor em Economia pelo IE/UNICAMP.
² Economista. Mestre em Economia pelo PPGE/UFF.

eram esquecidos no Congresso Nacional, e no pouco aprovado, a necessária regulamentação era esquecida. Nem isso tem mais sido feito porque reina uma ilusão de que basta um gerenciamento para que o país volte a se desenvolver. Porém, a desaceleração da economia em 2011/2012 deixou claro que limitações institucionais impedem um crescimento mais acelerado.

Um dos estrangulamentos da economia brasileira é cada vez mais evidente e consensual – o sistema tributário. É complexo, arcaico, custoso, anticompetitivo, iníquo. Não faltam qualificações pejorativas a um sistema cuja virtude é basicamente arrecadar muito, mais do que em qualquer outra economia emergente de porte. O que falta é reformar esse sistema. Nas últimas décadas, já foram apresentados inúmeros projetos, com objetivos e formatos os mais diferentes entre si, porém, em comum, todos fracassaram. Agora, o governo sequer tentou formular e apresentar um projeto abrangente, limitando-se a chamar de reforma fatiada um conjunto de medidas pontuais e ainda focadas no imposto estadual (ICMS), que mal gera um quinto da receita tributária nacional.

Ao mesmo tempo em que se trata de uma mudança das mais importantes para o desenvolvimento do País, a reforma tributária é inegavelmente uma das mais difíceis de serem promovidas. Por se tratar da transferência compulsória de recursos dos indivíduos para o poder público, a contestação do ímpeto tributário do governo acaba por ser um processo natural.

Não custa lembrar o conceito. De forma concisa, pode-se qualificar que reforma tributária é um conjunto de alterações nas disposições legais que regulam o tamanho e a estrutura dos impostos, taxas e contribuições vigentes em determinado país. Tais mudanças influem diretamente na vida da população, dos empresários e do setor público, independente da esfera de governo, uma vez que mexem com os recursos que são transferidos dos agentes econômicos para manter o sistema estatal e os serviços públicos, como educação, saúde, saneamento básico, segurança, justiça, entre outros. Dado que este é um processo que modifica a situação de todos, acaba por afetar o lado emocional dos envolvidos, o que o torna em um evento pouco pacífico, exigindo uma grande habilidade política para se chegar a um consenso.

Breve diagnóstico

No Brasil, o diagnóstico do sistema tributário aponta diversos defeitos que necessitam ser corrigidos ou amenizados. Se por um lado o desempenho da arrecadação é plenamente satisfatório – isto é, a carga tributária é alta e facilmente manipulável –, por outro lado a funcionalidade da tributação do país é insatisfatória, por trazer algumas distorções: a distribuição do ônus tributário é injusta; há excesso de incidência sobre exportações e investimentos; não há neutralidade no que refere à alocação de recursos, nos preços relativos e nas questões locacionais; o sistema exige um cipoal enorme de leis e atos com consequente custo elevado de compliance; e há um movimento crescente de centralização de recursos e competências. Com efeito, não faltam análises e diagnósticos sobre as diversas distorções do sistema tributário brasileiro.

A primeira grande distorção é a menos estudada e até falada sobre a tributação no Brasil: a falta de equidade. De acordo com a teoria econômica, um sistema tributário justo deve onerar progressivamente mais as famílias que possuem um maior nível de renda. Estudos recentes da USP e do IPEA mostraram que no Brasil ocorre justamente o contrário. A USP calculou que, em 2004, quase 49% da renda das famílias compreendidas no primeiro decil de renda (até 2 salários mínimos) estava comprometida com o pagamento de tributos. No último decil (acima de 30 salários mínimos), esse percentual fora estimado em pouco mais de 26%. A mesma estimativa foi atualizada por IPEA, que apresentou cargas de 53,9% para o primeiro decil e de 29% para o último no ano de 2008. Tais estudos comprovam não apenas o caráter regressivo da tributação no país, como a acentuação desse perfil ao longo da última década.

O debate da regressividade na carga tributária brasileira passa por dois pontos principais: o crescimento dos tributos indiretos, especialmente os das contribuições sociais e econômicas; e a forma e o potencial de tributação determinado pelos impostos incidentes sobre a renda e a riqueza.

Os tributos incidentes sobre a produção e o consumo no Brasil têm um peso muito grande e chegam a beirar a metade do total da carga tributária. Para se ter uma ideia, em 2011, os tributos sobre bens e serviços, comércio exterior e transações financeiras totalizaram R\$ 675 bilhões (16,3% do PIB), sendo o ICMS o principal imposto em arrecadação do Brasil. Pior ainda é

identificar uma crescente participação das contribuições no total arrecadado pelos tributos indiretos. PIS, Cofins e CIDE são as principais rubricas dentre as contribuições sociais e econômicas. Até 2007, a CPMF também ajudava a aumentar o peso das contribuições e sua regressividade.

A despeito do alto grau de eficiência dos tributos indiretos, por sua facilidade na arrecadação e pelo volume arrecadado, o fato é que eles, de uma forma geral, oneram igualmente todas as pessoas que adquirem determinado produtos, seja ela rica ou pobre. Dessa forma, o valor cobrado pelo tributo sempre tem um peso maior no orçamento de uma família de menor classe de renda do que no orçamento de uma família de classe de renda elevada, mesmo que, em tese, um tributo do tipo IVA seja bom para economia do ponto de vista alocativo, observando-se estritamente a questão da justiça tributária do tributo sobre consumo, que apresenta sérias distorções.

Contribuem para a promoção da desigualdade fiscal e a desigualdade de renda os problemas de tributação sobre a renda e sobre a riqueza. No sistema tributário brasileiro, essas fontes de recursos têm graves distorções, desde a ineficiência dos impostos sobre o patrimônio ao baixo poder de focalização do imposto de renda sobre as pessoas físicas. No Brasil, em 2011, a arrecadação dessa base de incidência chegou a 1,23% do PIB, sendo o IPVA e o IPTU os principais agentes recolhedores nesse caso. A fragilidade da tributação patrimonial no Brasil é revelada apenas por um fator simples: desde 2005, o IPVA apresenta arrecadação superior ao IPTU, e essa diferença ainda vem aumentando. Esse fato é identificável também em algumas cidades grandes, como Curitiba e Belo Horizonte. Mesmo com o crescente aumento na frota de veículos no país, o fato de o IPVA arrecadar mais que o IPTU em 93% dos municípios demonstra a dificuldade na elaboração e manutenção de um cadastro de imóveis atualizado e condizente com a realidade de mercado. Mesmo com um esforço que pudesse promover a arrecadação patrimonial em 1% do PIB, quase dobrando-a, pouca coisa mudaria na distribuição da tributação entre classes diante de uma carga global de mais de 35% do PIB.

O imposto sobre a renda é um verdadeiro desafio para a Administração Pública brasileira. A despeito do crescente poderio da Receita Federal no que toca a fiscalização da renda do contribuinte, há atualmente uma clara

falta de focalização do imposto. Isto é, ele deixa de tributar quem deveria ser tributado e, para compensar tal perda, tributa mais pesadamente quem deveria ser menos tributado. Por uma brecha na legislação, diversos indivíduos recebem seus rendimentos como pessoas jurídicas e, não, pessoas físicas. Ou seja, vários trabalhadores deixaram de receber salários para receber lucros ou dividendos. De acordo com dados de RFB (2012), o número de declarações de proprietários de empresa chegou a quase 5 milhões, com uma arrecadação de R\$ 6,2 bilhões, enquanto as declarações de empregados de empresas do setor privado totalizaram 5,7 milhões, com uma arrecadação de R\$ 22 bilhões. Ou seja, enquanto os empresários recolheram, em média, R\$ 1.240,00 na declaração de ajuste de 2011, os trabalhadores recolheram R\$ 3.860,00 – mais que o triplo. Majorar alíquotas do IRPF pode trazer pouco resultado e alcançar apenas os trabalhadores com carteira assinada e funcionários públicos.

Isso é reflexo da distribuição do rendimento na população economicamente ativa, que teve mudança significativa desde a Constituição de 1988. Em 2006, apenas 45% do total da população economicamente ativa (97,5 milhões) eram contribuintes da Previdência Social. Além disso, 30% dos contribuintes da Previdência em 1988 recebiam mais de 10 salários mínimos, enquanto em 2004 esse percentual não chegou a 10%. Os integrantes da faixa “até 3 salários mínimos” chegaram, em 2009, a mais de 80% do universo de contribuições previdenciárias, ao passo que em 1988 esse contingente fora de 21%. Isso significa que o crescimento do mercado de trabalho no Brasil está englobando cada vez mais trabalhadores de baixa renda, reduzindo os de renda mais elevada. A consequência imediata disso é o aumento do ônus do IRPF sobre os trabalhadores. Com a defasagem de reajuste na tabela do IR, mais trabalhadores de baixa renda passam a ser captados como novos contribuintes. Outro problema se refere à contribuição previdenciária: a perda de trabalhadores assalariados e o adensamento dos contribuintes de baixa renda mudam o perfil de arrecadação do INSS, aumentando a participação de contribuições que não têm relação direta com os salários (ex: sub-rogação e Simples).

Com a terceirização de serviços avançada na economia moderna e muito na brasileira, não há como discutir a tributação da renda dissociada da

tributação de salários, assim como distinguir mercadorias de serviços para fins de tributação. A formulação das políticas tributária e social precisa considerar a composição recente disponível das famílias brasileiras.

Além da falta de equidade (ao que se deu mais espaço aqui pela pouca atenção que o tema normalmente desperta nos debates tributários do País), o sistema tributário brasileiro ainda prima pelos danos (aí mais conhecidos e bem estudados) que provoca à competitividade, eficiência econômica e alocação de recursos.

A cumulatividade tributária ainda é um problema a ser erradicado. As exportações e os investimentos produtivos ainda são taxados, indiretamente, porque os créditos dos insumos e dos bens de capital não são devolvidos depois que acumulados. Esse era um problema crônico do ICMS, mas cresceu de forma acelerada no âmbito dos tributos federais. Em agosto de 2011, a Receita Federal reconheceu que detinha um saldo de R\$ 25 bilhões em créditos acumulados em apenas três tributos, IPI mais PIS/COFINS (R\$ 19,2 bilhões). Estas contribuições até passaram a contar com um regime não cumulativo desde 2004³, mas ele é restrito basicamente às empresas que declaram IR pelo lucro real e se abandonou o inicial regime de crédito financeiro, de modo que créditos são acumulados, sobretudo, por exportadores e no agrobusiness. O prejuízo desse tipo de problema é imenso, reduzindo a competitividade do produto nacional internamente e externamente, incentivando a verticalização das empresas e onerando excessivamente os bens de capital, que tradicionalmente possuem cadeias produtivas mais longas (FIESP, 2002).

O excesso de ônus aos bens de capital e às exportações, bem como a questão da guerra fiscal, passam todos diretamente pelos problemas intrínsecos ao ICMS, o maior tributo do país. Além da carga tributária muito elevada, o ICMS sempre se apresenta como um dos principais problemas tributários apresentados pelos empresários. A lista de queixas não é pequena: incidência sobre bens de capital e crédito aproveitado em até dois anos; retardamento ou não devolução de créditos acumulados; aplicação de alíquotas muito elevadas em insumos estratégicos; mudança constante na regulamentação; e, talvez o pior de todos, uma intensa guerra fiscal.

³ Acerca dos impactos da reforma do PIS/Cofins na indústria brasileira ver Castro (2010).

No caso das exportações, dentre tantas pesquisas que já trataram do assunto, vale destacar a da FIESP (2009), a qual mostra que a acumulação de créditos tributários relativos à exportação na esfera do ICMS é apontada como “problema muito grave” por 44% das empresas e como “problema grave” por 20% delas. Para 73,1% das empresas exportadoras, os tributos afetam a competitividade externa dos produtos brasileiros. O tributo que mais afetava negativamente as exportações era a, agora extinta, CPMF; em segundo lugar, apontou-se o ICMS. Cerca de 20% das empresas exportadoras não conhecem os mecanismos de ressarcimento de tributos. No caso do ICMS, a maior dificuldade é para transferir créditos para terceiros. O acúmulo de créditos tributários afeta a decisão de exportar de 44,3% das empresas. No caso das empresas cujas exportações respondem por mais de 50% do faturamento, o percentual é de 54,6%. A principal consequência do acúmulo de créditos é a imposição de limites à participação das exportações no faturamento (CNI, 2008).

Acerca da guerra fiscal, não custa lembrar que o problema não está em um Estado conceder incentivos, mas o fazer a custa dos demais Estados: de uma ou outra forma (como ao arbitrar um suposto crédito tributário para cada saída interestadual, ou como ao conceder empréstimos sem juros e sem correção), é devolvida uma parcela do imposto que caberia ao estado de origem quando da venda para outro estado.

O ICMS se tornou, na prática, a antítese de uma tradicional estratégia nacional para um mundo cada vez mais globalizado e integrado. No âmbito externo, os estados passaram a não se interessar e até mesmo a evitar negócios voltados para a exportação, ao mesmo tempo em que se passou a se interessar cada vez mais por importações, por duas opções: alguns passaram a atraí-las a seus portos (ainda que a custa de abrir mão de boa parte de sua receita); outros, a arrecadar mais na entrada da mercadoria vinda do exterior (que geram débito no desembaraço aduaneiro e receita para o estado importador), no lugar de adquirir insumos no mercado doméstico (que geram créditos contra outros estados). Já no âmbito interno, os estados passaram a se fechar para insumos e a se abrir para vendas, concedendo incentivos à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e da lei complementar para quem vende

para os demais estados. Desse modo, não haveria porque estranhar que muitos estados tenham passado a conceder incentivos de forma defensiva, ou seja, visando a segurar algum empreendimento que estaria com oferta de outro estado. Nesse passo, todos os estados entraram na disputa, e a atração de um novo empreendimento produtivo para o País, ou mesmo para o Estado, deixou de ser o único motor da guerra fiscal, que passou a dar suporte para atrair distribuição e comercialização e, o pior dos casos, a importação.

Um último e talvez melhor retrato da falência do atual sistema tributário tem a ver com o custo para cumprir as obrigações tributárias – ou seja, quanto custa para pagar impostos. O Brasil é campeão mundial nesse quesito e com enorme vantagem em relação aos demais países, como mostra pesquisa do Banco Mundial⁴.

A proposta de novo sistema

São tantas distorções que não há nem mais como reformar o sistema tributário adotado no Brasil desde meados dos anos sessenta: é preciso substituí-lo por outro sistema. Essa tarefa vai além de uma reforma tributária. Em essência, esta é a ideia lançada por uma comissão especial do Senado Federal, reunida entre 2008/2012, sob o comando dos Senadores Tasso Jereissati e Francisco Dornelles. O resultado de tal comissão foi o livro “Proposta de Sistema Tributário” de 2010 (Afonso, 2010b), de edição do Senado Federal. A proposta que os Senadores apresentaram será aqui defendida de forma sumária. Desde já, chamando a atenção que até evitou apresentar um projeto de emenda constitucional, pois esta deveria ser a última etapa depois que se chegasse eventualmente a um consenso para mudar o sistema. A proposta do Senado, portanto, faz parte de uma estratégia para construir o novo sistema⁵.

Em uma federação de direito e de fato, a mudança constitucional no capítulo tributário que primeiro precisa ser enfrentada envolve a definição e

4 Na posição mais recente do levantamento patrocinado pelo Banco Mundial, denominado Doing Business 2012 (<http://bit.ly/RqPSfS>), o Brasil aparece no 150º lugar no ranking de pagamento de impostos, porque uma empresa padrão gasta no País 2.600 horas por ano para recolher os tributos, dos quais 1.374 horas são despendidas com o ICMS.

5 Para uma apresentação sintética da proposta mais focada no IVA, ver Dornelles e Afonso (2010).

a divisão federativa das competências tributárias. A proposta é radicalizar na simplificação do sistema: concentrar as competências de tributos que gravam a renda, os lucros, o comércio exterior e a folha salarial na União; as que incidem sobre o mercado doméstico de produtos e serviços, nos estados; e as relativas à propriedade imobiliária, nos municípios. O fato de um governo centralizar a cobrança e a fiscalização do imposto não significa que a receita lhe pertença integralmente⁶.

Diante da predominância da tributação indireta na carga tributária brasileira e do fato de que a maioria das distorções decorre do tamanho e da forma como são aplicados tais tributos, a análise da estratégia proposta pelo Senado será concentrada em seu imposto mais importante – a criação de único e amplo imposto sobre valor adicionado – o IVA Nacional. É sugerido assim ser chamado porque a sua legislação e a sua regulamentação terão caráter nacional. Esse imposto incidirá sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços. As demais receitas hoje alcançadas pela Cofins e pelo PIS e não sujeitas à incidência do IVA Nacional terão um tratamento tributário específico, podendo, inclusive, ser alcançadas pela incidência do imposto de renda⁷.

O IVA Nacional incorporará tanto o imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicação (ICMS), como todo e qualquer tributo federal que hoje incide sobre o faturamento ou a receita das empresas, como é o caso do imposto sobre produtos industrializados (IPI); das duas contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e receitas (Cofins e PIS); e das contribuições econômicas, como as incidentes sobre combustíveis (CIDE) e as destinadas ao Fundo de Universalização dos Serviços

6 As atuais experiências bem sucedidas na repartição de impostos entre estados e municípios – como no caso da quota-parte municipal do ICMS e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) –, bem como das transferências vinculadas à educação – caso do Fundeb –, indicam que é possível repartir o produto da arrecadação já na rede bancária, de modo automático e no mais curto período de tempo possível, sem que a receita transite pelos cofres do governo responsável pela coleta do imposto.

7 Não custa reforçar que a referência às “demais receitas” contempla duas situações: primeiro, os contribuintes atuais da Cofins/PIS, que não devem ser do IVA Nacional, ou seja, as instituições financeiras, que, para não recolherem menos no novo sistema, poderão pagar um IRPJ maior, equivalente ao que hoje pagam de contribuições; segundo, as receitas financeiras das empresas em geral também estão sujeitas hoje ao Cofins/PIS e não serão alcançadas pelo IVA Nacional (mais uma vez, o IRPJ poderá substituir tal receita).

de Telecomunicações (FUST) e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), dentre outros. O novo imposto será um autêntico tributo sobre valor adicionado, nos moldes adotados na Europa há tempos e, agora, na imensa maioria dos países do mundo.

Como a Cofins e o PIS já alcançam hoje toda e qualquer prestação de serviços, por princípio, não será necessário extinguir o correspondente imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISS) para que o novo IVA Nacional alcance tal base⁸. Ou seja, os serviços já integrarão a base do novo IVA, ainda que o ISS municipal seja mantido - enquanto não se viabiliza a substituição por outra fonte de receita igualmente rentável para os municípios.

O IVA terá legislação e arrecadação nacional. O que será compartilhado entre a União e os estados é a receita do IVA, e não a competência para a sua criação (que será da União) ou para a sua cobrança (que será dos estados). Atingirá a mesma mercadoria ou o mesmo serviço, independentemente de onde seja produzido, importado ou prestado, sujeito às mesmas alíquotas, à mesma forma de apuração e, quando for o caso, aos mesmos incentivos – como no caso de isenções ou reduções para a cesta básica.

Competirá aos estados executar a sua cobrança – ou seja, lançar, fiscalizar e cobrar judicialmente. As autoridades fazendárias federais, por sua vez, exercerão um papel-chave na retaguarda desse processo: gerir o sistema nacional de informações fiscais, compreendendo desde o cadastro único de contribuintes até a exigência de notas fiscais eletrônicas em todas as transações. Essa opção reflete o fato de que as autoridades fazendárias estaduais possuem longa e ampla tradição na tributação do valor adicionado pelo método de imposto contra imposto (caso do ICMS), enquanto as federais só há poucos anos passaram a gerir um regime não cumulativo amplo e, ainda assim, apurado por outro método, de base contra base (no caso da Cofins e do PIS).

Competirá à União legislar sobre o imposto. Para tanto, tomará por base as normas gerais estabelecidas em capítulo específico do novo código tributário nacional. A regulamentação, as consultas e as interpretações terão

⁸ Do total arrecadado de Cofins recentemente, 24% provêm de atividades ou contribuintes submetidos à incidência do ISS e não sujeitos diretamente ao ICMS, dos quais, 8% são explicados apenas pelas instituições financeiras e seguros, e os outros 16% decorrentes da construção civil, de alojamento, educação e saúde, serviços de escritório, profissionais e serviços em geral.

caráter nacional.

O IVA Nacional, a exemplo do atual ICMS e diferentemente da Cofins/PIS, será apurado por operação de circulação de mercadoria e por prestação de serviço, compensando o imposto devido sobre as saídas com o imposto creditado sobre as entradas de cada contribuinte, com a novidade de que não discriminará entre os insumos e os demais bens ou produtos por ele adquiridos. Isso garante a desoneração completa e imediata dos bens de uso e consumo e, principalmente, dos bens de capital incorporados ao ativo permanente dos contribuintes. As exportações terão imunidade do IVA, e será reforçada a garantia de aproveitamento dos eventuais saldos credores acumulados, seja por ressarcimento, seja por transferência a outros credores.

Exportadores devem preferir o IVA Nacional ao ICMS, pelas seguintes razões: a base mais abrangente dará mais oportunidade para reduzir ou compensar contra vendas internas; a apuração poderá ser nacional, compensando créditos acumulados de um estabelecimento contra débitos devidos de outro estabelecimento da mesma empresa; e, o principal, com cadastro único, nota fiscal eletrônica e sistema nacional de informações, será possível autenticar automaticamente os créditos, o que facilitará a sua securitização e transferência para terceiros.

O novo IVA será exigido no ato da saída da mercadoria ou da prestação do serviço – ou seja, será cobrado integralmente no estado de origem⁹. A justificativa para a adoção desse princípio é o combate mais eficaz da sonegação. Isso sem contar que qualquer saída ou prestação será necessariamente realizada mediante a emissão de nota fiscal eletrônica.

As alíquotas do IVA Nacional serão seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (princípio hoje adotado no ICMS e no IPI). O novo imposto não incidirá sobre ele próprio (ou seja, a alíquota será calculada “por fora”)¹⁰.

9 A única exceção diz respeito à faculdade para os estados criarem um adicional limitado, sobre o consumo final de até quatro mercadorias ou serviços, e exigido no destino.

10 Antecipa-se que a provável crítica de que, ao fundir muitos tributos no IVA, será necessário aplicar uma alíquota muito elevada, que pode ser contestada pelos seguintes argumentos. Primeiro, as alíquotas já são altas no sistema tributário vigente, mas desconhecidas dos contribuintes e dos legisladores. Daí a proposta anterior para implantar a transparência na nota fiscal já no atual sistema, de modo que seja explicitado o que já se paga, mas sem saber. Segundo, o IVA não terá uma só alíquota, como no caso atual da Cofins e do PIS. A proposta mantém o atual

Alíquotas serão fixadas em lei complementar. Para assegurar o equilíbrio federativo, competirá privativamente ao Senado Federal, por proposta do Presidente da República e aprovada por quórum qualificado, o enquadramento por alíquota das mercadorias e dos serviços.

A mercadoria ou o serviço será enquadrado em uma de até oito alíquotas ad valorem. Em particular, nota-se que a incorporação do IPI ao IVA Nacional exigirá que, em caráter excepcional, sejam aplicadas outras alíquotas ad valorem ou alíquotas específicas (ad rem), como no caso típico de fumo, bebidas, perfumaria e até mesmo veículos.

Como o IVA Nacional será cobrado integralmente na origem, sobre qualquer saída de mercadoria ou prestação de serviço, não mais existirão alíquotas interestaduais, como no atual ICMS.

Será vedado estabelecer alíquotas, isenções ou quaisquer benefícios ou mesmo regras diferenciadas por região ou localidade. Desse modo, o mesmo produto, fabricado em qualquer uma das 27 unidades federadas, ou se consumido em qualquer uma delas, deverá pagar o mesmo imposto, sujeito às mesmas regras, e recolhido na mesma data. Note-se que, como competirá à União legislar sobre o IVA Nacional, será extinto o atual Conselho de Secretários Estaduais de Fazenda (Confaz) do ICMS estadual.

O estado não poderá reduzir de qualquer forma o imposto exigido dos contribuintes nele estabelecidos nem conceder quaisquer benefícios fiscais e financeiros – inclusive, não poderá retardar prazos de recolhimento, conceder crédito presumido ou deixar de cobrar o imposto ou relaxar na execução de dívidas. A atual guerra fiscal é afastada pelo simples fato de que o estado não terá competência para legislar ou regulamentar o IVA Nacional. O estado poderá continuar fomentando o desenvolvimento regional, inclusive atraindo novos empreendimentos, porém, mediante a alocação de recursos oriundos de seu orçamento – isto é, à conta de sua receita própria, e não da dos outros estados, como atualmente ocorre.

princípio do ICMS de seletividade. Ou seja, com muitas faixas de alíquotas, é possível uma maior dosagem social em sua aplicação, de modo que atenua a regressividade natural do imposto. Terceiro, a calibragem das alíquotas do novo IVA não precisará “ser feita no escuro e por cima”, como da mudança do PIS e da Cofins para o regime não cumulativo, porque, antes, será explicitado o total de tributos atuais incidentes por mercadoria e por serviço, o que permitirá balizar adequadamente as novas alíquotas.

A competência para o julgamento de assuntos relativos ao IVA Nacional será da Justiça Estadual. Aliás, norma esta que contribuirá para desafogar sensivelmente a Justiça Federal, que hoje está abarrotada de processos contra o IPI, a Cofins e o PIS, dentre outros.

O produto da arrecadação de multas pertencerá ao estado que cobrar o IVA Nacional, e, nesse caso, não será aplicado o repasse para a União da sua quota e nem o rateio para outros estados da quota-parte estadual.

Em casos definidos em lei complementar (por exemplo, se houver indício de sonegação e relaxamento na cobrança pelo fisco estadual), a União poderá supletivamente promover a cobrança administrativa e a execução judicial do IVA Nacional, hipótese em que o produto da arrecadação das multas (de mora e de ofício) lhe pertencerá integralmente (isto é, sem aplicação da quota estadual)¹¹.

O produto da arrecadação do IVA Nacional será dividido em duas quotas: a da União e a dos estados¹². Os dois percentuais, o da quota federal e o da quota estadual, serão previamente fixados no próprio texto da Constituição. A receita será alocada a cada um desses governos automaticamente pela rede bancária, sem passar pelos cofres do tesouro estadual responsável pela cobrança – a exemplo da atual repartição (entre o governo estadual e os respectivos municípios) do IPVA e do Fundeb. O contribuinte preencherá uma única guia de recolhimento, não precisando discriminar quanto caberá a cada governo.

A quota federal será o percentual correspondente à participação da receita dos impostos e contribuições da União que serão incorporados ao IVA Nacional na receita deste. Já a quota estadual será o percentual da participação

11 A possibilidade de intervenção federal na fiscalização parece um detalhe, mas é crucial para evitar a possibilidade de autoridades ou administrações estaduais serem ineficientes ou negligentes na cobrança do IVA Nacional. Deve-se lembrar que o fisco federal terá acesso pleno a todas as movimentações realizadas pelos contribuintes, porque será o gestor do sistema integrado nacional, além de contar com o cadastro único e as notas eletrônicas, o que lhe permitirá cruzar automaticamente as transações entre contribuintes sediados em estados diferentes (o que é impossível no atual ICMS), validar créditos e, principalmente, verificar a compatibilidade da movimentação com o lucro apurado para fins do imposto de renda que cobra. 12 A título de exemplo, observe-se que, para o exercício de 2007, simulação muito preliminar indica que o IVA Nacional deveria ter arrecadado cerca de R\$ 350 bilhões (13,7% do PIB), dos quais, pelo princípio ora defendido, 54% seriam equivalentes à quota estadual, correspondente ao ICMS (R\$ 187 bilhões); e 46%, à quota federal, decorrente da absorção de IPI (R\$ 31 bilhões), Cofins (R\$ 93 bilhões, excluídos os bancos), PIS (R\$ 20 bilhões, excluídos os bancos e o Pasep), CIDE (R\$ 8 bilhões), salário-educação (R\$ 7 bilhões), e outras contribuições (R\$ 3 bilhões).

do ICMS na receita do IVA Nacional.

Da quota estadual, um percentual pequeno pertencerá ao estado de origem da arrecadação, em toda e qualquer operação ou prestação. O saldo remanescente será alocado entre todas as 27 unidades federadas, proporcionalmente ao índice de participação de cada uma no consumo nacional das mercadorias e serviços sujeitos ao imposto. O referido índice será periodicamente apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e fixado pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Portanto, pela sistemática proposta de divisão federativa do IVA Nacional, o imposto será cobrado integralmente no local de origem da produção, importação ou comercialização da mercadoria ou, ainda, da prestação de serviço. A parcela estadual do IVA será partilhada, na maior parte, segundo o consumo final tributado de bens e serviços realizados em seu território e, na menor parte, segundo a origem da arrecadação.

Continuará pertencendo aos municípios 25% da receita que cada estado receber a título de quota-parte do IVA Nacional, sem que sejam alterados os critérios de rateio entre os governos municipais hoje aplicados à quota do ICMS.

A criação do IVA Nacional exigirá atenção para ao menos cinco aspectos específicos, abordados a seguir.

- Em primeiro lugar, para evitar o aumento da carga tributária no processo de nacionalização das alíquotas, que ocorreria caso as alíquotas elevadas do ICMS hoje existentes em alguns estados fossem tomadas em conta para a fixação do IVA Nacional, será facultado ao estado criar um adicional sobre o novo imposto. Este poderá ser exigido de até quatro mercadorias ou serviços sujeitos ao novo imposto, desde que destinados a consumo final (para dispensar a concessão de crédito na operação seguinte) e desde que seja sempre exigido no estado de destino da operação ou prestação¹³. A arrecadação do adicional também será repartida, em 25%, para os municípios do respectivo estado.

- Em segundo lugar, nos três primeiros anos de exigência do novo IVA Nacional, a quota-parte estadual será alocada entre os estados segundo a

¹³ O adicional estadual do IVA Estadual provavelmente incidirá sobre o consumo de combustíveis, como gasolina e álcool, e contas residenciais de energia elétrica e telefonia; nos outros casos, talvez sobre alguns bens de elevado valor, como veículos.

participação relativa de cada um no produto da arrecadação nacional do ICMS vigente¹⁴. Esse período também permitirá ao IBGE organizar a apuração por estado do consumo final tributado pelo novo imposto.

- Em terceiro lugar, será necessário adotar mecanismo pelo qual a União garanta aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios que não haverá perda de receita tributária em relação à situação anterior. É proposta a criação de um Fundo de Compensações, na forma de transferência da União em favor dos estados que tenham sofrido perdas financeiras depois da criação do novo sistema tributário. A origem dos recursos será a receita tributária federal, a mesma base dos fundos de participação¹⁵.

- Em quarto lugar, há o caso particular da Zona Franca de Manaus (ZFM). Será prevista uma redução da alíquota do novo IVA Nacional, que seja equivalente à alíquota vigente do IPI aplicada fora de Manaus, para uma lista de mercadorias com produção atualmente concentrada naquela zona franca. Na prática, será mantido o mesmo incentivo fiscal hoje existente, sem prejuízo da incorporação de impostos e contribuições ao IVA Nacional¹⁶.

- Em quinto lugar, é importante alertar que serão mantidos os programas e os recursos hoje alocados a partir das contribuições que vierem a ser incorporadas ao IVA Nacional, tanto na área social (exemplos da seguridade social, do ensino básico e do seguro-desemprego e abono salarial), quanto na área econômica (exemplos dos investimentos em transportes, em comunicações e no desenvolvimento tecnológico). Será exigida a destinação, pela União, de parcelas do produto da arrecadação tributária da União para as mesmas ações e serviços específicos atendidos pelas atuais contribuições. Tais porcentagens serão fixadas de modo que resultem em montantes equivalentes aos das receitas

14 Por esse princípio, o rateio do IVA seria mantido, inicialmente, igual ao do ICMS, o que significa, por exemplo, que, em 2006/2007, São Paulo detinha 33,7% da receita nacional do imposto, abaixo dos 35% no PIB nacional, mas acima dos 21,6% de seu peso relativo na população brasileira; ou, ainda, no caso do Rio de Janeiro, 8,4% do ICMS do país, porcentagem idêntica à da população, mas abaixo dos 11,4% que detinha no PIB.

15 Não custa mencionar que é adotada medida prevista no projeto de reforma do Executivo federal, mas são alterados o seu objetivo (de equalização para compensação) e a fonte dos recursos (sem extinguir os repasses de 10% do IPI e da Lei Kandir, mas criando-se nova repartição da receita federal).

16 Para a Zona Franca, o fundamental é que a alíquota aplicada fora de Manaus seja superior à exigida naquela região. Isso pode ser feito diferenciando-se excepcionalmente a alíquota do IVA Nacional ou concedendo-se um crédito presumido, mas sempre para uma lista limitada de mercadorias, e correspondente apenas ao que incidiria de IPI.

das contribuições a serem extintas.

Enfim, a proposta é criar um único e amplo imposto nacional sobre valor adicionado, o IVA Nacional. Será cobrado pelos estados, recolhido integralmente na origem e com arrecadação nacional, pertencente à União e aos estados e ao Distrito Federal. A quota federal será uma porcentagem equivalente à participação dos impostos e contribuições da União na receita do IVA Nacional. A quota estadual será a participação do ICMS nessa mesma receita. A arrecadação será alocada diretamente à União e aos estados pela rede bancária, sem transitar pelos cofres do Estado em que for arrecadada. No caso da quota estadual, uma pequena parte pertencerá ao estado de origem e a maior parcela será alocada a todos os estados, segundo índices de participação no consumo final das mercadorias e serviços sujeitos ao imposto, apurados periodicamente pelo IBGE. Nos três primeiros anos de cobrança do novo imposto, a alocação da quota estadual será igual à da atual arrecadação do ICMS.

A transição

Enquanto não se aprova uma emenda constitucional que crie um novo sistema tributário e independentemente até mesmo de sua proposição, é possível promover muitas alterações na legislação infraconstitucional que atendam aos mesmos princípios pregados para um novo sistema tributário.

É emblemático o caso de projeto de lei aprovado pelo Senado em 2009, que segue parado na última etapa de apreciação pela Câmara dos Deputados. O projeto de lei ordinária nº 411/2009 busca aperfeiçoar a técnica da não cumulatividade dos tributos federais incidentes sobre bens e serviços, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)¹⁷, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para os

¹⁷ Com esse propósito, o art. 1º do projeto de lei altera a redação do art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, para estabelecer duas relevantes modificações na sistemática de não cumulatividade do IPI: institui o chamado crédito financeiro e enuncia que a isenção, a não incidência e a alíquota zero não acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Já o art. 2º do mesmo projeto altera o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, para excluir do seu texto as restrições ao aproveitamento do crédito do IPI, o qual, atualmente, aplica-se apenas em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizado na industrialização, o chamado crédito físico.

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep)¹⁸. Na prática, estende o crédito do IPI nas operações que envolvam bens de capital e bens de uso e consumo. No caso do PIS e da Cofins, a extensão alcança os bens de uso e consumo. Em resumo, visa a adotar o regime de crédito financeiro no IPI e na Cofins/PIS, dando um passo decisivo para transformá-los em um autêntico tributo sobre valor adicionado.

Diante da premência em se reduzir o chamado “Custo Brasil”, é dada ênfase aos efeitos sobre as exportações. Chama-se a atenção, porém, para o fato de que o projeto beneficia as empresas em geral, que poderão recuperar os tributos que incidem não apenas sobre insumos, como já ocorre hoje, mas também sobre compras para uso e consumo próprio (como material de escritório, por exemplo), e aquelas que investem, que hoje demoram a aproveitar o tributo ainda cobrado de máquinas e obras que adquirem para implantação ou expansão.

O problema é que os dispositivos constitucionais em vigor colocados na prática acabam por não garantir a imunidade plena e integral das exportações, ao contrário do recomendado pela teoria e da prática mundialmente adotada. A Constituição Federal já determina que não incidam IPI nem contribuições sobre as vendas para o exterior, além do ICMS estadual. Porém, tais tributos federais incidem sobre insumos, outros bens e serviços que são utilizados pelos exportadores para fabricação e venda para o mercado externo. Eles podem ser usados para abater o tributo devido nas vendas para o mercado interno, mas isso nem sempre é suficiente para os que muito exportam, e eles acabam acumulando saldos contra o Fisco, que muitas vezes dificulta ou nada devolve ao exportador. Assim, indiretamente, as exportações acabam sendo tributadas

18 O art. 3º do projeto altera os arts. 3º e 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que trata do PIS/Pasep não cumulativa, para ampliar as hipóteses de creditamento do tributo. Assim, passam a gerar créditos todos os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e não apenas os insumos. Há expressa previsão de que bens de uso e consumo necessários à atividade da pessoa jurídica passarão a gerar crédito tributário. Para as pessoas jurídicas exportadoras, também são incluídos os débitos relativos à contribuição previdenciária patronal entre aqueles que podem ser compensados com os créditos dessa contribuição, além de haver previsão de que esses créditos, caso não utilizados no prazo fixado, poderão ser transferidos para pessoas jurídicas controladoras, controladas e coligadas ou, na falta destas, a terceiros. Os arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/ 2003, que dispõe sobre a Cofins não cumulativa, são alterados pelo art. 4º da proposição de maneira análoga àquela realizada pelo art. 3º relativamente à contribuição para o PIS.

– já foi noticiado que se estima em cerca de R\$ 20 bilhões o total de créditos acumulados pelos exportadores.

Além de iniciar o processo de mudanças tributárias em etapas, como já mencionado no início deste texto, a proposta foi assumidamente inspirada pela justa e correta reclamação do empresariado brasileiro, que, em audiências públicas no Senado, reclamou que a forma atual de tributação subtrai competitividade da produção nacional. Em pesquisa recente da FIESP, junto aos exportadores brasileiros¹⁹, foi classificado como “problema muito grave” o acúmulo de IPI/Cofins/PIS por 29% dos exportadores (o que será solucionado pelo presente projeto), e de ICMS estadual, apontado por 44% deles (o que demandará outro projeto, aí de lei complementar).

Para corrigir essas anomalias, é necessário, antes de tudo, aperfeiçoar a técnica da não cumulatividade – o que o projeto em questão resolve no caso dos tributos federais, IPI, Cofins e PIS. Há de se abandonar a sistemática de crédito físico – que só dá crédito para insumos destinados a integrar fisicamente o produto industrializado. Isso foi criado no país em 1965, quando fomos pioneiros na criação de um imposto sobre valor adicionado, antes até da Europa, e depois não acompanhamos princípios e modernização. Assim, a proposta implanta definitivamente a sistemática de crédito financeiro, que permite às empresas recuperar todo e qualquer tributo federal sobre as compras que realizam, inclusive de bens para uso e consumo próprio e para o ativo permanente. As mudanças prosseguem ao ampliar e agilizar o aproveitamento dos saldos credores acumulados, especialmente por exportadores e investidores. Eles poderão transferir para terceiros e também compensar em relação ao que devem para a União em qualquer imposto ou qualquer contribuição, social ou econômica, inclusive junto à previdência social.

É um projeto de lei simples, mas a sua aprovação constituirá um primeiro, importante e grande passo para corrigirmos equívocos e injustiças perpetuadas há décadas no sistema tributário. As empresas em geral serão beneficiadas pela redução de custos; as que exportam compensarão parte das perdas que sofrem com o câmbio que se aprecia em demasia; e as que investem também

¹⁹ A pesquisa “Compensação e Desoneração Tributária das Exportações” foi divulgada pela FIESP em novembro de 2009.

gastarão menos com bens de capital. Certamente, a aprovação dessa alteração legislativa em muito ajudaria a atenuar os efeitos do câmbio valorizado e ainda contribuiria para uma redução inegável do Custo Brasil, além de abrir caminho para a reforma tributária ou, o ideal, a construção de novo sistema tributário.

Ainda na vigência do atual sistema, a reforma dos tributos indiretos federais poderia abrir caminho para uma modernização também do ICMS, inclusive preparando para a criação do IVA Nacional no médio prazo, os dois problemas mais graves a serem enfrentados em relação à guerra fiscal (que aparentemente pode vir a ser solucionado via adoção de súmula vinculante pelo STF, que já tem julgado inconstitucionais todos os incentivos concedidos ao arripio do CONFAZ) e aos créditos acumulados, sobretudo pelos exportadores (que também exigirá uma intervenção do governo federal e poderia passar por um esquema inovador de securitização de créditos). Afonso (2010a) apresenta uma proposta de solução para o acúmulo de créditos tributários, passando desde o apoio da União à securitização desses créditos.

Observações finais

A reforma tributária é quase uma unanimidade nacional. Todos a querem, mas cada um reclama o melhor para si, e assim esta se torna inegavelmente uma empreitada difícil. Mas precisa ser enfrentada e equacionada, e tradicionalmente depende de uma iniciativa do governo federal. Porém, quando não se sabe onde está e muito menos para onde se quer ir, é inevitável ficar parado. Quando muito, propor uma mudança tímida ou fatiada.

Em um passado mais distante, quando o país era uma economia fechada por vocação, não havia maiores problemas em adotar impostos “em cascata” e alíquotas marginais elevadas do imposto de renda. Agora, se a globalização é inevitável e o país se abre cada vez mais ao exterior, é inaceitável tributar implicitamente as exportações (vide o pesado acúmulo de créditos pelos exportadores) e aplicar tributos cumulativos por natureza (como o da movimentação financeira), bem assim é desaconselhável aplicar um imposto de renda com alíquotas e tratamento do capital muito diferente do adotado por outras economias, especialmente as vizinhas. Se a reforma tributária ainda

tiver pretensões de afetar e reverter a desigualdade estrutural do país, é preciso repensar a tributação sobre o consumo, diferenciar alíquotas (conforme a essencialidade dos bens) e avaliar o retorno dos benefícios concedidos de forma indiscriminada (para que se tornem mais seletivos).

O Brasil precisa de uma reforma tributária para valer: na verdade, precisa de uma nova estrutura de tributação que, por sua vez, reflita uma estratégia consistente de desenvolvimento econômico e social.

Referências Bibliográficas

AFONSO, J. R. (2010a). **Por que não começa a securitizar os créditos acumulados do ICMS?**. Revista Brasileira de Comércio Exterior, nº 102. Rio de Janeiro: FUNCEX. p.36-44.

_____. org. (2010b). **Proposta de Sistema Tributário**. 1ª Edição. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas. p.203.

CASTRO. K. P. (2010). **Impactos da Reforma do PIS/Cofins na Indústria Brasileira**. Dissertação de mestrado em economia apresentada ao PPGE/UFF. Niterói, p. 98.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. (2008). **Pesquisa: Os problemas da empresa exportadora brasileira**. Brasília: CNI. p.130.

DORNELLES, F.; AFONSO, J. R. (2010). **Desenvolvimento exige um novo sistema tributário**. Revista Brasileira de Comércio Exterior, nº 102. Rio de Janeiro: FUNCEX. p.8-18.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. (2002). **Carga Tributária e Competitividade da Indústria Brasileira: Análise do Impacto da Incidência em Cascata do PIS/PASEP, Cofins e CPMF**. São Paulo: FIESP/CIESP. p.48.

_____. (2009). **Tributação e Exportações: Onerando o Crescimento Econômico do Brasil**. Apresentação de Roberto Giannetti da Fonseca – Out/2009. São Paulo: FIESP/DEREX. p.22.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (2012). **Grandes Números DIRPF - 2011**. Brasília: RFB. Out/2012. p.4.