
REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

Bernard Appy
do CCiF¹

¹ O CENTRO DE CIDADANIA FISCAL CCiF É UM THINK-TANK INDEPENDENTE QUE DESENVOLVE PROPOSTAS DE APERFEIÇOAMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1. Introdução

A agenda econômica do próximo governo tem dois desafios principais. O primeiro é a necessidade de um profundo ajuste fiscal. Sem mudanças que revertam a trajetória de crescimento da dívida pública, o país caminha para uma grande desorganização da atividade econômica. O segundo é aumentar a produtividade do país, que nas últimas décadas vem crescendo em velocidade muito baixa. Ao elevar o potencial de crescimento, no longo prazo o aumento da produtividade contribui também para o ajuste das finanças públicas através de um maior crescimento das receitas governamentais, mantendo estável a carga tributária em proporção ao PIB.

A atual estrutura tributária é um dos principais determinantes do baixo nível e do fraco crescimento da produtividade no Brasil. Os problemas do sistema tributário brasileiro não se esgotam em seu efeito negativo sobre a eficiência econômica. Há, também, distorções distributivas injustificáveis. Porém, para contribuir para o ajuste fiscal e para a retomada do crescimento o mais urgente é corrigir as disfunções que prejudicam a produtividade e que resultam, principalmente, do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços.

Há várias formas pelas quais os tributos sobre bens e serviços afetam negativamente a produtividade no Brasil. Em primeiro lugar, a complexidade do nosso sistema – que foge completamente do padrão internacional – resulta em altíssimo custo de conformidade tributária (custo burocrático de pagar impostos), além de dar margem a um elevado grau de litígio entre as empresas e o fisco. Segundo, devido à multiplicidade de tributos; de benefícios fiscais; de regimes especiais; e de alíquotas, o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços leva a economia a se organizar de forma extremamente ineficiente – setorialmente, geograficamente e em termos de estrutura e porte das empresas – reduzindo a produtividade. Terceiro, o investimento é prejudicado não apenas pela insegurança jurídica que resulta da comple-

xidade do sistema, mas também por falhas no regime de tributação que elevam o custo de máquinas, equipamentos e instalações. Por fim, a cumulatividade resultante do modelo de tributação de bens e serviços faz com que produção nacional seja mais onerada que a de outros países, prejudicando a competitividade tanto de nossas exportações quanto dos produtos nacionais que competem com importados, com claras consequências negativas. Isto dificulta nossa participação nas cadeias internacionais de produção, pois o valor agregado no país é mais tributado que em outros países, e dificulta a abertura comercial, uma vez que estimula a que setores pressionem pela imposição de barreiras tarifárias e não tarifárias para compensar o ônus imposto à produção nacional.

Tomados em conjunto, tais problemas – complexidade; distorções na estrutura produtiva; prejuízo aos investimentos e embaraço à integração e à abertura comercial – têm efeitos extremamente negativos sobre o crescimento potencial do país. Sua superação deveria ser uma das agendas prioritárias do novo governo. Não é exagero afirmar que a reforma do modelo brasileiro de tributos sobre bens e serviços é, provavelmente, a medida com maior potencial para elevar a produtividade e o PIB potencial nos próximos dez ou quinze anos.

O objetivo deste capítulo é detalhar os problemas do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, bem como apresentar uma proposta de reforma voltada a eliminar esses problemas. O capítulo tem 5 seções, incluindo esta introdução. Na segunda seção são feitos comentários sobre a litigiosidade e o custo de conformidade tributária no Brasil – que são problemas de caráter geral, mas em boa medida influenciados pela tributação de bens e serviços. A terceira seção é dedicada a uma exposição mais detalhada das distorções resultantes do modelo de tributação de bens e serviços e de seus efeitos. A quarta seção tem como objetivo apresentar uma proposta de reforma do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, baseada no modelo

desenvolvido pelo Centro de Cidadania Fiscal. No início da seção são feitos comentários sobre as dificuldades existentes para a implementação da reforma. Na última seção estão as conclusões.

2. Problemas gerais: custo de conformidade e litigiosidade

Dois dos problemas mais evidentes do sistema tributário brasileiro são: o elevado custo de apuração e pagamento de tributos; e o alto grau de litígio sobre matérias tributárias entre contribuintes e os fiscos das três esferas de governo. Tratam-se de problemas que dizem respeito a todas as categorias de tributos, mas que, em grande medida, resultam de nosso modelo de tributação de bens e serviços.

2.1. CUSTO DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

O custo burocrático de pagar impostos é extremamente elevado no Brasil. Segundo as estatísticas do Doing Business, do Banco Mundial, o Brasil é o campeão mundial em tempo dispendido por uma empresa padrão de porte médio na apuração e pagamento de tributos. De acordo com os dados do Banco Mundial, uma empresa brasileira gasta 1958 horas anuais, quase o dobro do tempo observado na Bolívia (segunda do *ranking*, com 1025 horas), e quase dez vezes a mediana dos países pesquisados, de 206 horas.

Enquanto em outros países há grande complexidade na apuração do imposto de renda corporativo, o Brasil se diferencia do padrão mundial pela enorme complexidade relacionada aos tributos sobre bens e serviços. Não por acaso, o custo de apuração do ICMS responde por mais da metade do tempo identificado na pesquisa *Doing Business* para a empresa brasileira.

No Brasil esta complexidade é ampliada pela elevada autonomia federativa na definição de obrigações assessorias e regimes especiais

(formas de apuração do imposto que diferem do regime normal). Um bom exemplo é a generalização, no âmbito do ICMS, da utilização do regime de substituição tributária, mecanismo pelo qual recolhe-se na saída da indústria, por estimativa, o imposto incidente sobre todas as etapas subsequentes da cadeia de distribuição e comercialização, até o consumidor final.² Além de prejudicar estruturas de distribuição mais eficientes – pois a margem de comercialização arbitrada é a mesma independentemente de como se dá a distribuição –, o regime de substituição tributária resulta em altíssimo custo de conformidade, pois cada estado tem autonomia para definir: os produtos que serão tributados nesse regime; a margem de comercialização arbitrada; e a forma como será implementado.

Vários estudos demonstram que o custo de conformidade é proporcionalmente mais elevado para empresas de menor porte sujeitas ao regime normal de tributação. Este é um dos motivos pelos quais os limites de enquadramento nos regimes simplificados de tributação – como o SIMPLES – são extremamente elevados relativamente ao padrão internacional. O alto limite de enquadramento no SIMPLES, no entanto, acaba gerando outras distorções que acabam afetando negativamente a produtividade.³

A melhor forma de reduzir o custo de conformidade tributária é, sem dúvida, a simplificação dos tributos sobre bens e serviços e a harmonização das obrigações acessórias e dos regimes especiais entre os vários entes da federação.

2 AS VEZES A TRIBUTAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SE DÁ NA SAÍDA DA DISTRIBUIDORA E NÃO NA INDÚSTRIA. EMBORA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA TRÁS” (RELATIVA A ETAPAS ANTERIORES DA CADEIA) SEJA BASTANTE UTILIZADA EM OUTROS PAÍSES, A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA A FRENTE”, COMO A DO ICMS, É UTILIZADA EM POUCOS PAÍSES, ESPECIALMENTE NA AMÉRICA LATINA.

3 VER A RESPEITO APPY (2017).

2.2. LITIGIOSIDADE

Outro problema é a excessiva litigiosidade sobre matérias tributárias no Brasil. Estima-se que o valor do montante em litígio entre as empresas e os fiscos das três esferas de governo alcance cerca de R\$ 4 trilhões, quando consideradas: as matérias em discussão nas instâncias administrativas; os valores cobrados no âmbito da dívida ativa; e as matérias em discussão no Judiciário não incluídas na dívida ativa.⁴ Mesmo considerando que parte relevante do montante inscrito em dívida ativa corresponde a “créditos podres” que nunca serão recuperados (algo entre R\$ 1,5 trilhão e R\$ 2 trilhões), ainda assim o montante de litígio tributário ativo é extremamente elevado (entre R\$ 2 trilhões e R\$ 2,5 trilhões).⁵ Tal grau de litigiosidade tem várias consequências negativas. Uma é o elevado custo do próprio litígio, tanto para as empresas quanto para o fisco, que envolve não apenas as despesas com advogados, mas também o desvio do foco da alta administração das empresas para o contencioso tributário, dado seu impacto potencial sobre o negócio. Outra consequência é a criação de grande insegurança jurídica, que amplia sobremaneira o risco dos investimentos, e acaba funcionando como uma verdadeira barreira à entrada de empresas estrangeiras que não sabem operar no Brasil.

A complexidade dos tributos sobre bens e serviços é um dos motivos do elevado contencioso tributário, mas não é o único. Outro é a excessiva constitucionalização de princípios tributários, que, além de

4 COMO O RECURSO AO JUDICIÁRIO APÓS A DERROTA DOS CONTRIBUÍNTES NAS ESFERAS ADMINISTRATIVAS EXIGE A APRESENTAÇÃO DE GARANTIAS, É MUITO COMUM QUE OS CONTRIBUÍNTES QUE PERDEM NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS DEIXEM QUE A COBRANÇA SEJA INCLuíDA NA DÍVIDA ATIVA E QUE QUESTIONEM JUDICIALMENTE O MÉRITO DAS QUESTÕES JUNTO COM A DISCUSSÃO DOS VALORES COBRADOS.

5 TAIS VALORES SUPERESTIMAM O ÔNUS POTENCIAL PARA AS EMPRESAS OU PARA O FISCO. EM PARTE, PORQUE É MUITO COMUM, NAS AÇÕES EM QUE OS CONTRIBUÍNTES TÊM MAIOR PROBABILIDADE DE VITÓRIA, QUE O VALOR EM LITÍGIO JÁ NÃO TENHA SIDO RECOLHIDO. EM PARTE, PORQUE ESTÃO INCHADOS POR MULTAS E JUROS QUE USUALMENTE SÃO REDUZIDOS ATRAVÉS DE PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS OU EM CASO DE VITÓRIA DO FISCO EM MATÉRIAS QUE ENVOLVEM VALORES ELEVADOS E MUITOS CONTRIBUÍNTES. AINDA ASSIM, O RISCO PARA AS EMPRESAS É EXPRESSIVO. LOPES (2017) APUROU QUE, NO FINAL DE 2014, O VALOR DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO COM PERDA CONSIDERADA POSSÍVEL OU PROVÁVEL REGISTRADO NO BALANÇO DAS TRINTA MAIORES EMPRESAS NÃO-FINANCEIRAS DE CAPITAL ABERTO DO PAÍS CORRESPONDIA A 32% DO VALOR DE MERCADO DESSAS EMPRESAS.

dar margem ao questionamento da constitucionalidade de boa parte da legislação tributária infraconstitucional, abre a possibilidade de interpretações distintas pelos tribunais de instâncias inferiores em processos que podem levar décadas até serem decididos pelo Supremo Tribunal Federal. O ambiente de insegurança jurídica é reforçado por uma estrutura extremamente ineficiente de resolução de divergências de interpretação entre os contribuintes e o fisco. A simplificação dos tributos sobre bens e serviços é importante para a redução do contencioso tributário, mas não é suficiente. Outras iniciativas importantes dizem respeito a melhorias no processo administrativo fiscal (voltadas a agilizar a tramitação das matérias e facilitar a solução de divergências de interpretação), a mudanças na estrutura do contencioso administrativo e a um sistema mais ágil de julgamento da constitucionalidade sobre matérias tributárias.

2.3. DISTORÇÕES DO MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

Nesta seção apresentam-se de forma mais detalhada as principais distorções do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. A compreensão destas distorções e de seus efeitos econômicos é fundamental para avaliar quanto a sua correção pode contribuir para estimular o crescimento da produtividade e os investimentos. Antes de detalhar as disfunções dos tributos, é feita uma descrição das características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), de forma a cotejá-lo com o modelo brasileiro, cujos desvios com relação ao modelo correto do IVA põem a nu a origem dos nossos defeitos. Os principais problemas dos tributos brasileiros sobre bens e serviços são consolidados em quatro tópicos: a) fragmentação da base de incidência; b) falhas no regime não-cumulativo; c) cobrança na origem nas operações interestaduais e intermunicipais; e d) excesso de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas.

2.3.1. MODELO DE REFERÊNCIA: O IVA

É praticamente consensual que a melhor forma de tributar o consumo de bens e serviços é através de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA).⁶ Praticamente todos os países maduros utilizam tal modelo de tributação.⁷ Embora nem todos os países possuam um bom IVA, as características de um bom IVA estão bem estabelecidas na literatura.

Uma característica essencial do IVA é a não-cumulatividade. A forma mais comum de implementação da não-cumulatividade é o regime de crédito fiscal, pelo qual o imposto incidente sobre os bens e serviços adquiridos por um contribuinte em sua atividade de produção ou comercialização é integralmente recuperado na forma de crédito.⁸ Um exemplo muito simplificado de incidência não-cumulativa de um IVA é apresentado na Tabela 1. No exemplo, considera-se uma cadeia de produção e comercialização com três etapas até o consumidor final, assumindo-se, por simplicidade, que na primeira etapa não há insumos.⁹

6 A RIGOR, A TRIBUTAÇÃO DO VALOR ADICIONADO NÃO É EQUIVALENTE À TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO, MAS SIM A UMA TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO E DO CAPITAL. O QUE FAZ COM QUE A TRIBUTAÇÃO DO VALOR ADICIONADO SEJA EQUIVALENTE À TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO É A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E DOS INVESTIMENTOS E A INCIDÊNCIA SOBRE AS IMPORTAÇÕES (ESSES PONTOS SÃO RETOMADOS NO TEXTO).

7 A ÚNICA EXCEÇÃO SÃO OS EUA, QUE TRIBUTAM O CONSUMO ATRAVÉS DE UM IMPOSTO INCIDENTE APENAS NA VENDA FINAL AO CONSUMIDOR (SALES TAX). MAS HÁ UM GRANDE CONSENSO DE QUE O IVA É UMA FORMA MAIS EFICIENTE DE TRIBUTAR O CONSUMO.

8 O REGIME DE CRÉDITO FISCAL É UTILIZADO POR PRATICAMENTE TODOS OS PAÍSES QUE POSSUEM UM IVA. PARA UMA DESCRIÇÃO DE OUTROS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO DO VALOR ADICIONADO, VER VARSANO (2014).

9 ESTA CADEIA PODERIA SER, POR EXEMPLO, A PRODUÇÃO DE ALIMENTO *IN NATURA*, O PROCESSAMENTO INDUSTRIAL DO ALIMENTO E VENDA DO ALIMENTO PROCESSADO AO CONSUMIDOR FINAL, EM UM SUPERMERCADO. OBIAMENTE AS CADEIAS PRODUTIVAS SÃO MUITO MAIS COMPLEXAS, E, EM CADA ETAPA, HÁ MUITO MAIS QUE APENAS UM FORNECEDOR (A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS NÃO ADQUIRE SÓ PRODUTOS AGROPECUÁRIOS, MAS TAMBÉM UTILIZA ELETRICIDADE, EMBALAGENS, CONSERVANTES ETC.). MAS O EXEMPLO AJUDA A ENTENDER ALGUMAS DAS CARACTERÍSTICAS MAIS IMPORTANTES DO IVA.

Tabela 1. Exemplo de Incidência de um IVA

	VALOR DA VENDA (A)	ALÍQUOTA (B)	DÉBITO (C = A*B)	CRÉDITO (D)	IMPOSTO DEVIDO (C-D)
Etapa 1	100	10%	10		10
Etapa 2	200	10%	20	10	10
Consumo final	400	10%	40	20	20
Tributação total					40

Sobre as vendas da primeira etapa, no valor de 100, incide a alíquota de 10%, resultando em um débito de 10. Como nesta etapa (por hipótese) não há insumos, deve ser recolhido o imposto no valor de 10. Na segunda etapa também há a incidência do IVA à alíquota de 10% sobre as vendas no valor de 200, resultando em um débito de 20, mas como houve a cobrança de IVA na etapa anterior no valor de 10, o contribuinte tem direito a um crédito neste valor, recolhendo apenas a diferença de 10 entre seus débitos e créditos. O mesmo processo se repete na etapa final de venda ao consumidor, na qual há um débito de 40 (10% de 400) e um crédito de 20 (correspondente ao valor recolhido na etapa anterior), resultando no pagamento do imposto no valor de 20. Na prática, em cada etapa o imposto incide sobre o valor adicionado na respectiva etapa, ou seja, sobre a diferença entre o valor das vendas e o valor dos bens e serviços adquiridos de terceiros. O valor adicionado, por sua vez, corresponde à remuneração do trabalho (salários brutos, dos quais são deduzidos os encargos) e do capital (juros, aluguéis e, por resíduo, lucros).¹⁰

Este exemplo explicita algumas propriedades importantes do IVA. A primeira é que o imposto pago pelo consumidor final (no valor de 40)

10 - NO EXEMPLO APRESENTADO, O VALOR ADICIONADO É DE 100 NA PRIMEIRA ETAPA, 100 NA SEGUNDA E 200 NA ÚLTIMA ETAPA. DE FATO, NO REGIME DE CRÉDITO FISCAL, O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO EM CADA ETAPA SÓ É PROPORCIONAL AO VALOR ADICIONADO SE A ALÍQUOTA DO IMPOSTO FOR UNIFORME. SE HOUVER ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS, O IMPOSTO TOTAL RECOLHIDO EM TODAS AS ETAPAS SERÁ EQUIVALENTE À APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INCIDENTE NA ÚLTIMA ETAPA SOBRE A SOMA DO VALOR ADICIONADO EM TODAS AS ETAPAS.

corresponde exatamente à soma do que foi recolhido nas três etapas de produção e comercialização. A segunda propriedade é que, com o modelo do IVA, o montante de imposto recolhido ao longo da cadeia de produção e comercialização independe de como esta cadeia está organizada. Isto ocorre porque o imposto incide sobre a soma do valor adicionado em todas as etapas, independentemente de como este valor adicionado está distribuído entre as etapas.

Para que seja, efetivamente, um imposto sobre o consumo, o IVA deve ter duas características adicionais. Primeiro, **o IVA deve ser cobrado no destino**, o que significa que, nas transações entre jurisdições (países ou entes federados), o imposto deve pertencer à jurisdição de destino da operação. Normalmente, o princípio de destino é implementado através da desoneração das exportações e da incidência do imposto sobre as importações.¹¹ Segundo **o IVA deve desonerar os investimentos**, o que pode ser feito através da aplicação de alíquota zero, ou, o que é mais comum, da tributação da aquisição de bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado, garantindo-se a recuperação integral e imediata do crédito correspondente.¹²

Para que a não-cumulatividade seja implementada de forma plena e para que o consumo seja tributado de forma uniforme, um bom IVA deve ter outras características. A primeira é que incida sobre uma **base ampla de bens e serviços**, incluindo intangíveis e cessões e transferências de direitos. A exclusão de determinados bens, serviços ou direitos da base de incidência do IVA, não apenas criaria comple-

11 HÁ OUTRAS FORMAS DE IMPLEMENTAR O PRINCÍPIO DE DESTINO, COMO, POR EXEMPLO, A COBRANÇA DO IMPOSTO NA JURISDIÇÃO DE ORIGEM E SUA TRANSFERÊNCIA PARA A JURISDIÇÃO DE DESTINO. ESTE MODELO JÁ VEM SENDO UTILIZADO PARA ALGUMAS OPERAÇÕES ENTRE MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA, HAVENDO A INTENÇÃO DE ESTENDER SEU USO PARA MAIS OPERAÇÕES (ATRAVÉS DE UM MECANISMO CONHECIDO COMO "ONE STOP SHOP").

12 COMO TODOS OS BENS OU SERVIÇOS PRODUZIDOS OU IMPORTADOS POR UM DETERMINADO PAÍS TÊM TRÊS DESTINAÇÕES POSSÍVEIS – EXPORTAÇÃO, CONSUMO OU AUMENTO DA CAPACIDADE PRODUTIVA (OU SEJA, INVESTIMENTO) –, COM A TRIBUTAÇÃO DAS IMPORTAÇÕES DE MODO EQUIVALENTE À PRODUÇÃO DOMÉSTICA E COM A DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES E DOS INVESTIMENTOS, O IVA INCIDE APENAS SOBRE O CONSUMO.

xidade e insegurança jurídica – especialmente em um contexto em que a fronteira entre estas categorias se torna cada mais difusa com o avanço da chamada “nova economia” – como resultaria em cumulatividade.¹³ A segunda é um sistema de **ressarcimento eficiente de saldos credores** eventualmente acumulados por contribuintes – ocorrência bastante comum no caso de exportadores.¹⁴ A imposição de restrições à recuperação de saldos credores acumulados, ou mesmo sua devolução parcial ou extemporânea, rompe com a não-cumulatividade do IVA e resulta em uma indesejada oneração das exportações e dos investimentos. Por fim, um bom IVA deve ter **o mínimo possível de alíquotas e tratamentos diferenciados**. A multiplicidade de alíquotas gera a necessidade de classificação, que traz consigo um maior custo de conformidade e amplia o contencioso.¹⁵

Um imposto com as características descritas acima apresenta vários aspectos positivos, além de onerar apenas o consumo. O primeiro é que é um imposto **simples**, pois todas as vendas são tributadas e todas as aquisições relacionadas à atividade econômica geram créditos, idealmente a uma única alíquota. O segundo aspecto positivo é que é um imposto **neutro** do ponto de vista da organização da produção. Ou seja, a tributação é a mesma independentemente de como a produção está organizada em termos geográficos ou de internalização ou terceirização de atividades. Efetivamente, o IVA é um imposto **isonômico**,

13 A EXCLUSÃO DE DETERMINADOS BENS OU SERVIÇOS DA BASE DO IVA RESULTA EM CUMULATIVIDADE, NA MEDIDA EM QUE O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DO BEM OU SERVIÇO NÃO É RECUPERADO. SE ISTO OCORRER PARA ALGUM BEM OU SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO NA CADEIA DE PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO HAVERÁ UMA INCIDÊNCIA DE IMPOSTO NÃO RECUPERÁVEL, RESULTANDO EM INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

14 AS EXPORTAÇÕES SÃO TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO, O QUE SIGNIFICA DIZER QUE OS EXPORTADORES TÊM DIREITO A RECUPERAR O CRÉDITO RELATIVO AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS INSUMOS UTILIZADOS OU MERCADORIAS EXPORTADAS. NA LITERATURA ECONÔMICA (E NESTE TEXTO) COSTUMA-SE DIFERENCIAR “ALÍQUOTA ZERO” DE “ISENÇÃO”. ALÍQUOTA ZERO REFERE-SE À SITUAÇÃO EM QUE O CRÉDITO É RECUPERADO. JÁ NA ISENÇÃO NÃO HÁ A RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AO IMPOSTO INCIDENTE NAS ETAPAS ANTERIORES.

15 A MAIORIA DOS IVAS CRIADOS NAS ÚLTIMAS DÉCADAS POSSUI APENAS UMA ALÍQUOTA POSITIVA (CONTEMPLANDO, NO ENTANTO, ALGUMAS ISENÇÕES E CASOS DE INCIDÊNCIA À ALÍQUOTA ZERO). MESMO OS IVAS MAIS ANTIGOS, COMO OS DE VÁRIOS PAÍSES DA UNIÃO EUROPEIA, ATUALMENTE POSSUEM NO MÁXIMO TRÊS ALÍQUOTAS POSITIVAS.

pois situações equivalentes (em termos de agregação de valor ao longo da cadeia até o consumidor final) são tributadas de forma equivalente. Em particular, a tributação no destino assegura que o IVA seja **neutro do ponto de vista do comércio exterior**, pois a tributação dos bens e serviços consumidos domesticamente é a mesma, quer sejam produzidos no país, quer sejam importados, o que evita distorções no comércio entre países (ou entre entes federados). Por fim, trata-se de um imposto **transparente**, pois a sua incidência na venda ao consumidor final corresponde exatamente ao montante que foi recolhido ao longo de todas as etapas da cadeia de produção e comercialização.

Tais atributos – simplicidade, neutralidade, isonomia e transparência – são exatamente os que definem um bom sistema tributário. As características do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços afastam-se completamente daquelas de um bom IVA. Em parte, isto se deve à existência de tributos cumulativos. Em parte, ao fato de que mesmo os tributos não-cumulativos são altamente disfuncionais. Os problemas do sistema brasileiro são detalhados a seguir.

2.3.2. FRAGMENTAÇÃO DA BASE DE INCIDÊNCIA

Enquanto a maioria dos países possui apenas um IVA incidente sobre uma base ampla de bens e serviços, o Brasil possui cinco tributos de caráter geral sobre bens e serviços, que incidem sobre uma base fragmentada: a) o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); b) o imposto municipal sobre serviços (ISS); c) o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI); d) as contribuições para o financiamento da seguridade social (Cofins) e; e) para o Programa de Integração Social (PIS). O ICMS e o IPI são impostos não-cumulativos. O ISS é um imposto cumulativo, não gerando créditos para as etapas subsequentes. O PIS e a Cofins possuem a mesma legislação, mas podem ser cobrados tanto pelo regime não-cumulativo como pelo regime

cumulativo, a depender do setor e do porte da empresa.¹⁶

Na Tabela 2, apresenta-se um retrato esquemático da incidência desses cinco tributos para uma empresa representativa de cada um dos principais setores da economia. Como se nota, o padrão de tributação varia sensivelmente entre os setores.

Tabela 2. Padrão de incidência tributária setorial

	IPI	ICMS	ISS	PIS/COFINS	
				n cumul.	cumul.
Indústria					
Comércio					
Serviços					
Agropecuária					
Construção Civil					

OBS. PADRÃO MAIS COMUM PARA UMA EMPRESA REPRESENTATIVA DE CADA SETOR.

A fragmentação da base de bens e serviços entre cinco tributos com características distintas gera consequências negativas. Uma delas é a existência de problemas de fronteira entre os tributos, o que gera litígio e insegurança jurídica, especialmente no caso do ICMS e do ISS. Por exemplo, atualmente a venda de softwares não customizados está sendo tributada tanto pelos estados (ICMS) quanto pelos municípios (ISS).¹⁷ Este problema tende a se agravar, pois a fronteira entre mercadorias e serviço tende a ficar cada vez menos clara com o avanço da nova economia. A fragmentação da base entre o ICMS e o ISS também tem consequências negativas para o equilíbrio federativo, na medida

16 EMPRESAS DO REGIME DE LUCRO PRESUMIDO (CUJO LIMITE DE FATURAMENTO É DE R\$ 78 MILHÕES) ESTÃO SUJEITAS AO REGIME CUMULATIVO DO PIS/COFINS, INDEPENDENTEMENTE DO SETOR. PARA FINS DA ANÁLISE FEITA A SEGUIR, A DISTINÇÃO RELEVANTE É ENTRE O PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO E O PIS/COFINS CUMULATIVO, E NÃO ENTRE O PIS E A COFINS.

17 O PROBLEMA SURTIU PORQUE HÁ UMA DECISÃO DO STF ESTABELECENDO QUE SOFTWARES “DE PRATELEIRA”, QUE ANTIGAMENTE ERAM COMERCIALIZADOS EM MEIO FÍSICO (COMO CDs), ESTÃO SUJEITOS AO ICMS E NÃO AO ISS. COMO ATUALMENTE ESSES SOFTWARES SÃO VENDIDOS ATRAVÉS DA INTERNET, OS MUNICÍPIOS ENTENDEM QUE ESTÃO SUJEITOS À COBRANÇA DE ISS. AS EMPRESAS DO SETOR NÃO APENAS ESTÃO SENDO COBRADAS POR DOIS FISCOS (ESTADUAL E MUNICIPAL), COMO EM MUITOS CASOS ESTÃO SENDO OBRIGADAS A EMITIR DUAS NOTAS FISCAIS (UMA DE MERCADORIA E OUTRA DE SERVIÇOS) PARA A MESMA OPERAÇÃO, PARA NÃO SEREM AUTUADAS.

em que mudanças na forma de organização da economia – com destaque para a substituição da venda de mercadorias pela venda de serviços ou direitos – tende a afetar a distribuição de receita entre estados (que tributam a base de mercadorias através do ICMS) e municípios (que tributam a base de serviços via ISS).

Outro problema de fronteira diz respeito ao IPI, uma vez que esse imposto incide apenas até a saída da indústria, ao contrário do IVA, que é cobrado até o consumidor final. Devido a esta característica criou-se um incentivo para que as empresas que produzem e distribuem bens industrializados reduzam a margem na indústria e elevem sua margem na distribuição, o que é questionado pelo fisco, dando origem a um grande contencioso.

Uma segunda consequência da fragmentação da base de incidência é a cumulatividade, ou seja, a cobrança de tributos ao longo da cadeia que não são recuperados nas etapas subsequentes. Isto ocorre devido à existência de tributos cumulativos, como o ISS e o PIS/Cofins cumulativo.¹⁸ Ocorre também porque insumos sobre os quais incide um tipo de tributo não gera crédito para contribuintes de outros tributos – como acontece no caso da aquisição de insumos tributados pelo ICMS por parte de contribuintes do ISS. A cumulatividade resulta na oneração de exportações e investimentos, uma vez que os tributos incidentes de forma cumulativa ao longo da cadeia não são recuperáveis pelos exportadores nem pelos adquirentes ou produtores de bens de capital. Também gera distorções alocativas relevantes, em especial o incentivo à verticalização, ou seja, à internalização de uma atividade que pode ser feita de forma mais eficiente por terceiros. A título de exemplo, se a elaboração de um programa de computador é tributada

18 NO CASO DO ISS, AS EMPRESAS NÃO RECUPERAM CRÉDITOS RELATIVOS ÀS ETAPAS ANTERIORES NEM TRANSFEREM CRÉDITOS PARA AS ETAPAS SUBSEQUENTES. NO CASO DAS EMPRESAS SUJEITAS AO REGIME DE PIS/COFINS CUMULATIVO, NÃO HÁ RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO ÀS ETAPAS ANTERIORES, MAS EM ALGUNS CASOS HÁ A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS PARA EMPRESAS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO EM ETAPAS POSTERIORES, O QUE GERA DISTORÇÕES ADICIONAIS, COMO EXPLICADO ADIANTE.

pelo ISS (alíquota entre 2% e 5%) e pelo PIS/Cofins cumulativo (alíquota de 3,65%) e não gera créditos para o adquirente, então pode ser mais econômico para o adquirente internalizar a produção deste programa, ainda que sua elaboração por terceiros seja mais eficiente. Finalmente, ela inviabiliza o conhecimento, pelo consumidor, do montante de tributos pagos sobre o bem ou serviço adquirido. Enquanto em um bom IVA o montante pago pelo consumidor na operação final corresponde ao que foi recolhido ao longo da cadeia, a incidência de tributos não recuperáveis ao longo da cadeia leva a que o montante pago seja superior ao percebido pelo consumidor.

As tabelas 3(a) e 3(b) apresentam um exemplo de como a cumulatividade induz a verticalização e distorce a percepção do custo dos tributos pelos consumidores. Nelas mostra-se a diferença entre a tributação por um imposto não-cumulativo (à alíquota de 10%) e um imposto cumulativo (alíquota de 7%) em duas situações: uma em que o processo de produção e comercialização tem três etapas (mesmo exemplo da Tabela 1) e outro em que a cadeia é verticalizada, através da fusão da segunda e terceira etapas em uma só. Como se vê, a carga é a mesma no imposto não-cumulativo (e igual ao imposto incidente na venda ao consumidor final), mas cai significativamente com a verticalização, indicando como a cumulatividade pode afetar a forma de organização da produção e, conseqüentemente, a produtividade.

Tabela 3(a). Exemplo de tributação - cadeia longa (não verticalizada)

	VALOR DA VENDA (A)	IVA NÃO CUMULATIVO				IMPOSTO CUMULATIVO	
		ALÍQUOTA (B)	DÉBITO (C= A*B)	CRÉDITO (D)	IMPOSTO DEVIDO (C-D)	ALÍQUOTA (E)	IMPOSTO DEVIDO (A*E)
Etapa 1	100	10%	10		10	7%	7
Etapa 2	200	10%	20	10	10	7%	14
Produto final	400	10%	40	20	20	7%	28
Tributação total					40		49

Tabela 3(b). Exemplo de tributação - cadeia curta (verticalizada)

	VALOR DA VENDA (A)	IVA NÃO CUMULATIVO			IMPOSTO CUMULATIVO	
		ALÍQUOTA (B)	DÉBITO (C= A*B)	CRÉDITO (D)	IMPOSTO DEVIDO (C-D)	ALÍQUOTA (E) IMPOSTO DEVIDO (A*E)
Etapa 1	100	10%	10		10	7% 7
Etapa 2 e final	400	10%	40	10	30	7% 28
Tributação total					40	35

As distorções nos tributos brasileiros sobre bens e serviços são tão grandes que, no caso do PIS/Cofins não-cumulativo, há um efeito inverso ao da cumulatividade decorrente da adoção do regime de “base contra base” ao invés do regime de crédito fiscal, que é o padrão da quase totalidade dos IVAs. Pelo regime de base contra base do PIS/Cofins não-cumulativo, o valor devido por uma empresa é calculado pela aplicação da alíquota de 9,25% sobre a diferença entre a receita da empresa e o valor dos insumos adquiridos. Se o insumo for fornecido por uma empresa do regime cumulativo do PIS/Cofins, será tributado à alíquota de 3,65%, mas reduzirá o montante devido pela empresa adquirente em 9,25%. Isto cria incentivos para que as empresas se fragmentem artificialmente, através, por exemplo, da realização de parte das atividades por uma empresa do regime de lucro presumido (sujeita ao regime cumulativo de PIS/Cofins) cujas vendas são destinadas a outra empresa do grupo sujeita ao regime não-cumulativo de PIS/Cofins. O efeito é exatamente o oposto ao da cumulatividade, ou seja, a redução do imposto recolhido ao longo da cadeia pela existência de um crédito superior ao débito na etapa anterior. Infelizmente, as duas distorções não se compensam, gerando, ao contrário, incentivos à verticalização artificial da produção em alguns casos e à fragmentação artificial da produção em outros.

Finalmente, há problemas alocativos que resultam da própria incidência setorial diferenciada retratada na Tabela 2. Um exemplo deste tipo de problema ocorre na construção civil. Devido à fragmentação

da base, um edifício construído com concreto armado é muito menos tributado que um edifício construído com estruturas pré-fabricadas. Isto ocorre porque o valor adicionado num canteiro de obras na construção de um prédio de concreto armado é tributado pelo ISS e pelo PIS/Cofins cumulativo (à alíquota máxima de 8,65%), enquanto que o valor adicionado numa indústria para a produção de estruturas pré-fabricadas é tributado pelo PIS/Cofins não-cumulativo, pelo ICMS e, eventualmente, pelo IPI (alíquota mínima de 21,25%, em São Paulo).¹⁹ Desta fora, ainda que com uma determinada quantidade de trabalhadores e de capital seja possível construir mais edifícios com estruturas pré-fabricadas que edifícios de concreto armado (o que significa que o primeiro sistema é economicamente mais eficiente que o segundo), a tributação induzirá a produção de uma quantidade menor de edifícios de concreto armado. Trata-se de um exemplo típico de perda de produtividade que pode resultar das distorções do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços.

2.3.3. FALHAS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO

A cumulatividade dos tributos brasileiros sobre bens e serviços resulta não apenas da fragmentação da base de incidência, mas também de falhas sérias nos tributos não-cumulativos. Um primeiro problema é a restrição ao aproveitamento de créditos tributários. O funcionamento eficiente da não-cumulatividade exige que o crédito seja amplo, ou seja, que os contribuintes recuperem todo o imposto incidente sobre os bens e serviços adquiridos no exercício de sua atividade. No Brasil, no entanto, há uma série de restrições ao aproveitamento de créditos.

No caso do ICMS, há a vedação ao aproveitamento do crédito do imposto relativo a bens e serviços não utilizados diretamente no pro-

19 EM SÃO PAULO, A ALÍQUOTA DE ICMS INCIDENTE SOBRE UMA ESTRUTURA METÁLICA É DE 12%, QUE, SOMADA À ALÍQUOTA DO PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO (9,25%), RESULTA EM UMA ALÍQUOTA CONJUNTA DE 21,25%.

cesso produtivo – como os serviços de telecomunicação de uma empresa industrial, peças de reposição dos equipamentos, ou mesmo a eletricidade utilizada no escritório da empresa (e não na fábrica).²⁰ No caso do PIS e da Cofins não-cumulativos, embora a legislação faça uma referência genérica à dedutibilidade da base de cálculo dos insumos utilizados, as instruções normativas da Receita Federal que regulamentam esses tributos adotaram uma definição de insumo extremamente restritiva, considerando com tal apenas as matérias primas e produtos intermediários e os serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços, além das embalagens. Esta interpretação tem um efeito semelhante à vedação ao aproveitamento de créditos de bens de uso e consumo no âmbito do ICMS, mas seu alcance é ainda maior, pois abrange serviços tributados pelo PIS/Cofins mas não tributados pelo ICMS, como atividades de vendas e marketing.²¹ Como a restrição ao conceito de insumo foi introduzida por ato da Receita Federal e não pela lei, sua aplicação tem sido objeto de questionamentos por parte dos contribuintes, sendo hoje a matéria mais relevante no contencioso tributário federal, em número de processos.²² As restrições ao aproveitamento de créditos no âmbito do ICMS e do PIS/Cofins não-cumulativos têm um efeito semelhante

20 NA LEGISLAÇÃO DO ICMS ESSES BENS E SERVIÇOS RELACIONADOS ÀS ATIVIDADES AUXILIARES DO PROCESSO PRODUTIVO SÃO CHAMADOS DE "BENS DE USO E CONSUMO". DE FATO, A LEI COMPLEMENTAR 87/96, QUE REGULA O ICMS, PREVÊ A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS DE USO E CONSUMO, MAS A ENTRADA EM VIGOR DESTES DISPOSITIVOS TEM SIDO SUCESSIVAMENTE POSTERGADA POR CONTA DE SEU IMPACTO SOBRE AS RECEITAS ESTADUAIS.

21 EM CERTA MEDIDA, A RESTRIÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NO ÂMBITO DO PIS/COFINS COMPENSA AS DISTORÇÕES RESULTANTES DO REGIME DE "BASE CONTRA BASE" DESTES TRIBUTOS, POIS MUITOS DOS SERVIÇOS PARA OS QUAIS HÁ VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SÃO TRIBUTADOS PELO REGIME CUMULATIVO (A ALÍQUOTA DE 3,65%) E GERARIAM CRÉDITO DE 9,25%. TRATA-SE DE UMA SITUAÇÃO ESDRÚXULA, NA QUAL UM DEFEITO DO MODELO (A RESTRIÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS) COMPENSA PARCIALMENTE OUTRO DEFEITO DO MODELO (O REGIME DE "BASE CONTRA BASE").

22 ESTÁ SE CONSOLIDANDO NO JUDICIÁRIO UMA JURISPRUDÊNCIA CONTRÁRIA À UNIÃO (OU SEJA, FAVORÁVEL A UM CONCEITO MAIS AMPLO DE INSUMO), O QUE, ALÉM DE RESULTAR EM ELEVADO RISCO DE PERDA DE ARRECADAÇÃO, AUMENTA A POSSIBILIDADE DE DISTORÇÕES RESULTANTES DO REGIME DE "BASE CONTRA BASE", COMO DESCRITO NA NOTA ANTERIOR. A SOLUÇÃO DESTES PROBLEMAS É UMA DAS PRINCIPAIS RAZÕES PARA A PROPOSTA DE REFORMA DO PIS/COFINS APRESENTADA PELO MINISTÉRIO DA FAZENDA, QUE PREVÊ A SUBSTITUIÇÃO DO REGIME DE "BASE CONTRA BASE" PELO REGIME DE CRÉDITO FISCAL (RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO EQUIVALENTE AO TRIBUTO PAGO NA ETAPA ANTERIOR) E A AMPLIAÇÃO DAS POSSIBILIDADES DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS NO ÂMBITO DO PIS/COFINS.

à incidência de um tributo cumulativo, com todos os efeitos negativos já descritos: aumento do custo do investimento, oneração das exportações e geração de distorções alocativas via incentivo à verticalização.

Uma segunda falha dos tributos não-cumulativos brasileiros diz respeito ao tratamento dispensado aos investimentos, ou seja, à aquisição de bens e serviços destinados à ampliação da capacidade produtiva das empresas. Em um bom IVA o imposto incidente sobre os investimentos (inclusive intangíveis) é imediatamente recuperado, o que não acontece no Brasil. No ICMS, a regra geral estabelecida na legislação é de recuperação do imposto incidente sobre as mercadorias destinadas ao ativo permanente em 48 parcelas mensais (embora vários estados prevejam regimes mais favorecidos). No caso do PIS/Cofins, embora a legislação preveja o crédito imediato para bens de capital constantes de uma lista, para parte dos investimentos ainda há vedação ao aproveitamento do crédito ou um prazo bastante longo para fazê-lo.²³ Devido a estas restrições, há uma elevação do custo dos investimentos relativamente a um imposto sobre o consumo bem estruturado. Por fim, um dos problemas mais sérios dos tributos não-cumulativos no Brasil diz respeito à dificuldade dos contribuintes em recuperar saldos credores eventualmente acumulados. A acumulação de saldos credores é comum no caso de exportadores, que não têm débito do imposto, mas possuem créditos relativos a insumos ou mercadorias adquiridas para exportação, bem como em projetos de investimento de longa maturação.

Em um bom IVA, o ressarcimento de créditos acumulados é feito de forma simples e rápida. No Brasil, o processo de recuperação de créditos acumulados, tanto de ICMS quanto de PIS e Cofins, é extremamente complexo e usualmente dependente de autorizações discricionárias

23 - ALGUNS SERVIÇOS UTILIZADOS EM ATIVIDADES DE AMPLIAÇÃO DA CAPACIDADE PRODUTIVA NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO. PARA EDIFICAÇÕES UTILIZADAS NA ATIVIDADE PRINCIPAL DA EMPRESA O PRAZO DE RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS É DE 24 MESES E PARA OUTRAS EDIFICAÇÕES (E OUTROS BENS NÃO CONSTANTES DA LISTA) O CRÉDITO É PERMITIDO AO LONGO DO PRAZO DE DEPRECIACÃO DO ATIVO, QUE PODE SER BASTANTE LONGO.

por parte do fisco, as quais podem levar anos até serem concedidas.²⁴ É bastante comum que os saldos credores só sejam ressarcidos com descontos (definidos em leilão ou por outra forma), ou que sejam exigidas condições para seu ressarcimento, como, por exemplo, a realização de investimentos. Gera-se, assim, uma situação de grande insegurança jurídica para as empresas, que acumulam grandes volumes de saldos credores, cuja recuperação é incerta. O que é certo é que a recuperação dos saldos credores, se ocorrer, terá um custo decorrente do atraso em seu ressarcimento (sem correção) ou da necessidade da concessão de descontos para seu recebimento.

2.3.4. COBRANÇA NA ORIGEM

Enquanto um bom IVA é cobrado no destino (ou seja, nas operações entre jurisdições o imposto pertence à jurisdição de destino), no ICMS parcela relevante do imposto incidente nas operações interestaduais é cobrada no estado de origem.²⁵ A cobrança do ICMS na origem dá margem a uma série de distorções. A mais conhecida dessas distorções é a “guerra fiscal” entre os Estados, ou seja, a concessão de benefícios fiscais para a atração de empreendimentos. A cobrança do ICMS na origem favorece a guerra fiscal porque, na maioria dos casos, o custo do benefício não é arcado pelo estado que o concede, mas sim por outros estados.

Este ponto fica claro no exemplo apresentado nas tabelas a seguir, as quais tomam por referência uma situação em que, na ausência de benefícios, uma empresa optaria por produzir no Estado A (onde a

24 AO INVÉS DO RESSARCIMENTO EM DINHEIRO, O PADRÃO MAIS COMUM É QUE O FISCO AUTORIZA A TRANSFERÊNCIA DOS SALDOS CREDORES A TERCEIROS QUE OS UTILIZAM PARA ABATER DÉBITOS DO IMPOSTO.

25 A DEGRA GERAL É QUE, EM UMA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, HÁ A COBRANÇA DE ICMS NO ESTADO DE ORIGEM A ALÍQUOTA DE 12%, CABENDO AO ESTADO DE DESTINO A DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA (DE 17% OU 18%, NA MAIOR PARTE DOS CASOS) E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL, NAS OPERAÇÕES ORIGINÁRIAS NOS ESTADOS DO SUL E SUDESTE (EXCETO ESPÍRITO SANTO) DESTINADA AOS ESTADOS DO NORTE, NORDESTE E CENTRO-OESTE (E AO ESPÍRITO SANTO), A ALÍQUOTA INTERESTADUAL É REDUZIDA A 7%.

produção é mais eficiente) para vender ao Estado B (onde está o mercado consumidor).

Tabela 4. Exemplo de tributação do ICMS em uma operação interestadual

(A) SEM BENEFÍCIO FISCAL		(B) COM BENEFÍCIO FISCAL	
Estado A	Estado B	Estado C	Estado B
Valor da operação: 100	Valor da operação: 150	Valor da operação: 100	Valor da operação: 150
Alíquota ICMS: 12%	Alíquota ICMS: 18%	Alíquota ICMS: 12%	Alíquota ICMS: 18%
Débito ICMS: 12	Débito ICMS: 27	Débito ICMS: 12	Débito ICMS: 27
Crédito ICMS: 0	Crédito ICMS: 12	Crédito ICMS: 0	Crédito ICMS: 12
		Crédito presumido: 8	
ICMS devido: 12	ICMS devido: 15	ICMS devido: 4	ICMS devido: 15
ICMS total: 27		ICMS total: 19	

A Tabela 4(a). reproduz a situação em que não há benefício fiscal. Nesta situação, uma indústria localizada no Estado A vende seu produto a um comerciante localizado no Estado B por 100. Como a alíquota interestadual é de 12%, o imposto recolhido no Estado A é de 12 (por hipótese a indústria não tem créditos de imposto). Já o comerciante localizado no Estado B vende ao consumidor final por 150. Como a alíquota interna no Estado B é de 18% o comerciante irá recolher 15 ao Estado B (diferença entre o débito de 27 e o crédito de 12 decorrente da compra do produto da indústria). Já a tabela 4(b) reproduz a situação em que o Estado C concede um benefício fiscal para “roubar” a indústria do Estado A. Nesta situação, a indústria localizada no Estado C realiza a mesma venda para o comerciante do Estado B no valor de 100, mas recolhe apenas 4 de imposto, por conta de um benefício fiscal (crédito presumido) no valor de 8. A operação de venda ao consumidor final no Estado B é igual à da situação sem benefício, mas o ICMS total incidente na operação é reduzido em 8, que é o valor do benefício concedido pelo Estado C. O objetivo deste exemplo é mostrar que a concessão do benefício não teve custo para o Estado C, que, ao contrá-

rio, teve uma receita de 4 que não obteria se não tivesse concedido o benefício. Quem perdeu receita foi o Estado A que arrecadaria 12 na situação sem benefício, e, por conta da migração da indústria para o Estado C, passou a não arrecadar nada. Tal situação não ocorreria se o ICMS fosse cobrado no destino, pois neste caso o imposto pertenceria integralmente ao Estado B (onde está localizado o consumidor final) independentemente de onde fosse realizada a produção. Isto ocorre porque o imposto cobrado no destino é um imposto que incide sobre o consumo, enquanto que o imposto cobrado no estado de origem incide sobre a produção.

Embora a concessão de benefícios seja vista pelos estados como parte de sua política de desenvolvimento, na prática é uma política extremamente ineficiente, por dois motivos. Primeiro por que os estados usualmente concedem benefícios para atrair empresas que, por vocação, se instalariam em outros estados. Isto leva a uma distribuição geográfica ineficiente da estrutura produtiva do país.²⁶ Segundo, porque a concessão de benefícios se generalizou, sendo praticada tanto por estados menos desenvolvidos quanto por estados mais desenvolvidos, resultando em uma perda relevante de arrecadação para o conjunto dos estados.

Devido aos efeitos deletérios da concessão dos benefícios fiscais no âmbito do ICMS, a Constituição Federal previu que tais benefícios só poderiam ser concedidos na forma prevista em lei complementar que, por sua vez, estabelecia como requisito a aprovação unânime dos

26 A TÍTULO DE EXEMPLO, O ESTADO DE SÃO PAULO CONCEDE BENEFÍCIOS PARA FRIGORÍFICOS, OS QUAIS, PROVAVELMENTE, NA AUSÊNCIA DE BENEFÍCIOS SE INSTALARIAM PRÓXIMOS AOS LOCAIS ONDE SÃO CRIADOS OS ANIMAIS, EM PARTICULAR NA REGIÃO CENTRO-OESTE. EM CONTRAPARTIDA, O ESTADO DE GOIÁS CONCEDE BENEFÍCIOS PARA ATRAIR MONTADORAS DE AUTOMÓVEIS, QUE, POR VOCACÃO, PROVAVELMENTE SE INSTALARIAM EM SÃO PAULO. NO CASO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PARA A INSTALAÇÃO DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO, EM MUITOS CASOS O EFEITO DO BENEFÍCIO É REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA PARA QUE UM CAMINHÃO SAIA DO ESTADO A, VÁ AO ESTADO B E RETORNE AO ESTADO A.

secretários estaduais de fazenda reunidos no CONFAZ.²⁷ Na prática, no entanto, tornou-se prática comum a concessão de benefícios sem sua apreciação pelo CONFAZ, o que trouxe mais uma consequência negativa, que foi a criação de um ambiente de forte insegurança jurídica para as empresas a quem os benefícios foram concedidos.

Esta situação foi alterada em 2017, com a publicação da Lei Complementar 160, que estabeleceu critérios para a convalidação dos benefícios existentes pelo prazo de até 15 anos, eliminando a insegurança jurídica decorrente de sua ilegalidade.²⁸ No entanto, a convalidação dos benefícios veio acompanhada da possibilidade de concessão de benefícios iguais aos existentes para novas empresas, o que cria um risco relevante de intensificação da disputa entre os estados, dado que, como exposto acima, do ponto de vista do estado que concede o benefício para “roubar” a empresa de outro estado não há uma perda, mas sim um ganho de arrecadação.²⁹ Para o conjunto dos estados, contudo, o provável aumento da concessão dos benefícios resultará numa perda adicional de receita, em uma conjuntura de grave crise fiscal.

Para além da guerra fiscal entre os estados, a cobrança do ICMS no estado de origem gera outras distorções. Por um lado, cria-se um ambiente desfavorável às exportações, pois a cobrança na origem dificulta significativamente a recuperação, pelos exportadores, de saldos credores de ICMS. Isto ocorre porque um exportador localizado no Estado A que tenha adquirido insumos no Estado B teria a receber do

27 - TAIS REQUISITOS CONSTAM DA LEI COMPLEMENTAR 24/1975. O CONFAZ (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA) É UM ÓRGÃO COLEGIADO QUE REÚNE OS 27 SECRETÁRIOS DE FAZENDA DOS ESTADOS.

28 - A LEI COMPLEMENTAR 160/2017 REDUZIU O QUÓRUM DO CONFAZ PARA A APROVAÇÃO DE UM CONVÊNIO DE CONVALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS, O QUE FOI FEITO ATRAVÉS DO CONVÊNIO ICMS 190/2017.

29 - VALE NOTAR QUE A POSSIBILIDADE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS IGUAIS AOS EXISTENTES TEM LÓGICA, POIS NA AUSÊNCIA DESSE DISPOSITIVO CRIAR-SE-IA UMA BARREIRA À ENTRADA DE NOVOS CONCORRENTES, NA MEDIDA EM QUE AS EMPRESAS JÁ INSTALADAS TERIAM OS BENEFÍCIOS E AS NOVAS EMPRESAS NÃO. DE FATO, A LEI COMPLEMENTAR 160 FOI ALÉM, AO POSSIBILITAR QUE ESTADOS CONCEDAM BENEFÍCIOS IGUAIS AOS CONCEDIDOS POR OUTROS ESTADOS DA MESMA REGIÃO – PROCESSO QUE VEM SENDO CHAMADO DE “COLA” DOS BENEFÍCIOS.

Estado A o ressarcimento de um imposto que foi cobrado pelo Estado B. Obviamente, o Estado A cria todas as dificuldades possíveis para ressarcir o saldo credor ao exportador.³⁰ Por outro, a cobrança do ICMS na origem leva, em muitas situações, à concessão de benefícios fiscais mais elevados para insumos e bens de capital importados que para aqueles produzidos domesticamente. Isto acontece porque, no caso dos importados, o benefício alcança a totalidade do imposto incidente sobre o insumo ou o bem de capital (pois o ICMS pertence integralmente ao estado de destino da importação). Já no caso de insumos ou bens de capital adquiridos em outros estados, o benefício alcança apenas a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Finalmente, cabe mencionar que os problemas decorrentes da cobrança na origem não dizem respeito apenas ao ICMS, mas também ao ISS, que, na maioria dos casos, é cobrado no município onde o serviço é prestado, ainda que o beneficiário do serviço esteja em outro município. Dada esta característica, também há uma guerra fiscal entre os municípios, gerando distorções alocativas e perda de arrecadação. Embora do ponto de vista econômico as distorções decorrentes da guerra fiscal do ISS sejam menos relevantes que as decorrentes da guerra fiscal do ICMS, são uma fonte de tensões federativas, e precisam ser consideradas.

2.3.5. BENEFÍCIOS FISCAIS, REGIMES ESPECIAIS E ALÍQUOTAS

Uma das piores características dos tributos brasileiros sobre bens e serviços é a enorme quantidade de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas. O uso disseminado de benefícios fiscais decorre não apenas da disputa entre estados e municípios pela atração de investimentos, mas também do amplo uso dos tributos com finalidades

30 - COMO NÃO HÁ COMO DISTINGUIR OS SALDOS CREDORES ORIGINADOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DAQUELES ORIGINADOS DE OPERAÇÕES INTERNAS, A RESISTÊNCIA JUSTIFICADA DOS ESTADOS A DEVOLVER AOS EXPORTADORES O IMPOSTO ARRECADADO POR OUTROS ESTADOS ACABA SENDO UTILIZADO PARA JUSTIFICAR TAMBÉM A NÃO-DEVOLUÇÃO DO IMPOSTO ARRECADADO INTERNAMENTE.

extrafiscais, ou seja, como instrumentos de políticas públicas com objetivos setoriais, regionais ou sociais. De modo geral, a concessão de benefícios com finalidades extrafiscais costuma ser pouco eficiente, além de gerar distorções alocativas.

O principal exemplo do uso de benefícios fiscais com fins regionais é a Zona Franca de Manaus (ZFM), cuja produção é beneficiada com incentivos de IPI, PIS/Cofins e ICMS. A despeito da importância da ZFM para a economia regional, o fato é que se trata de um modelo muito ineficiente de política de desenvolvimento regional, dado o altíssimo custo de logística associado à produção em Manaus. De fato, seria possível obter resultados semelhantes em termos de geração de empregos e renda na região, com um custo fiscal muito inferior.³¹

Um exemplo do uso de benefícios fiscais para fins setoriais é a Lei de Informática, que prevê a redução do IPI para bens de informática que atendam a alguns requisitos de agregação de valor no país (conhecidos como Processo Produtivo Básico – PPB) e de investimento em P&D.³² Na prática, os benefícios da Lei de Informática acabam funcionando como uma barreira à entrada de produtos estrangeiros, que não são beneficiados pela redução de IPI.³³ O resultado é um custo mais elevado de bens de informática no mercado doméstico, prejudicando consumidores e os demais setores da economia.³⁴ Não é por acaso que

31 O VALOR ESTIMADO DA RENÚNCIA DE TRIBUTOS FEDERAIS RELACIONADOS A BENEFÍCIOS PARA A ZFM EM 2017 FOI DE R\$ 256 BILHÕES (CAINDO PARA R\$ 24,2 BILHÕES EM 2018). O NÚMERO DE EMPREGOS DIRETOS NA ZFM EM MAIO DE 2017 FOI DE 84 MIL. ISTO REPRESENTA UM CUSTO ANUAL POR EMPREGO DIRETO GERADO DE CERCA DE R\$ 300 MIL. CERTAMENTE É POSSÍVEL FAZER UMA POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO PARA A REGIÃO COM MENOR CUSTO SOCIAL.

32 O CUSTO DOS BENEFÍCIOS DA LEI DE INFORMÁTICA PARA 2018 ESTÁ ESTIMADO EM R\$ 5,7 BILHÕES.

33 É VERDADE QUE OS BENEFÍCIOS DA LEI DE INFORMÁTICA SERVEM TAMBÉM COMO UMA CONTRAPARTIDA AOS BENEFÍCIOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS, UMA VEZ QUE, NA AUSÊNCIA DESTES BENEFÍCIOS, OS FABRICANTES DE BENS DE INFORMÁTICA LOCALIZADOS EM OUTRAS REGIÕES DO PAÍS NÃO SERIAM COMPETITIVOS RELATIVAMENTE AOS INSTALADOS NA ZFM.

34 MESMO OS EFEITOS SOBRE O SETOR DE BENS DE INFORMÁTICA SÃO, NO MÍNIMO, QUESTIONÁVEIS. LUZIO E GREENSTEIN (1995), POR EXEMPLO, INDICAM QUE MESMO COM OS BENEFÍCIOS, O SETOR DE BENS DE INFORMÁTICA BRASILEIRO APRESENTAVA UMA DEFASAGEM DE PELO MENOS TRÊS ANOS EM RELAÇÃO À FRONTEIRA TECNOLÓGICA.

praticamente nenhum país utiliza o IVA com fins de política setorial ou de desenvolvimento regional.

É verdade, no entanto, que muitos países utilizam o IVA como instrumento de política social, especialmente através da redução do imposto incidente sobre alimentos e outros bens e serviços de interesse social. Mas benefícios no âmbito de tributos sobre bens e serviços são ineficientes mesmo para fins de política social. Estudo recente da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda comparou o efeito sobre o índice de Gini de R\$ 1 bilhão alocado no Programa Bolsa Família e o mesmo valor alocado na desoneração da cesta básica do PIS/Cofins. Constatou-se que a alocação de recursos no Bolsa Família tem um impacto doze vezes maior sobre a redução da desigualdade que a desoneração da cesta básica. Embora o ideal seja fazer uma avaliação caso a caso dos custos e benefícios associados à concessão de incentivos fiscais, é razoável afirmar que, de modo geral, o uso de tributos sobre bens e serviços para fins extrafiscais tende a gerar distorções alocativas, além de ser pouco eficiente quando comparado a outros instrumentos de políticas públicas.

Além da multiplicidade de benefícios fiscais, os tributos brasileiros sobre bens e serviços também se caracterizam por uma grande quantidade de formas diferenciadas de apuração e cobrança dos tributos, usualmente conhecidas como “regimes especiais” de tributação. O mais conhecido dos regimes especiais é a substituição tributária, sistema amplamente usado no ICMS e já descrito acima. Mas há muitos outros regimes especiais, vários dos quais criados para corrigir distorções que não existiriam se a tributação de bens e serviços seguisse o modelo do IVA. Tais regime especiais “corretivos” não são, no entanto, aplicados de forma uniforme, sendo concedidos de forma discricionária apenas para alguns setores, ou mesmo para algumas empresas dentro de um

mesmo setor.³⁵ O resultado é a amplificação das distorções alocativas e competitivas que caracterizam o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços.

Por fim, o modelo brasileiro de tributação de bens e serviços caracteriza-se por uma profusão de alíquotas. No caso do IPI, há uma enorme variedade de alíquotas, as quais são apresentadas para cada código NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). No caso do ICMS cada estado define um número limitado de alíquotas internas, mas como o regulamento do imposto prevê muitos casos de redução da base de cálculo há, efetivamente, uma grande quantidade de alíquotas efetivas.³⁶

A multiplicidade de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas traz uma série de consequências negativas. Por um lado, a diferenciação de tratamento traz, inevitavelmente, complexidade, fraude e contencioso, na medida em que é muito comum ocorrerem divergências de interpretação entre os contribuintes e o fisco sobre a classificação de mercadorias ou serviços, bem como sobre a aplicabilidade de determinados regimes especiais. Por outro, a existência de tratamentos diferenciados entre setores, ou mesmo entre empresas, gera distorções competitivas, as quais, por sua vez, ampliam a insegurança jurídica dos investimentos no país. Outra consequência, provavelmente ainda mais séria, é a geração de grandes distorções alocativas, uma vez que

35 - UM EXEMPLO DE REGIME ESPECIAL "CORRETIVO" É A ADOÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO, VISANDO EVITAR O ACÚMULO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS EM PROJETOS DE LONGA MATURACÃO. ESTE REGIME NÃO É, NO ENTANTO, APLICADO DE FORMA GENERALIZADA, MAS APENAS PARA ALGUNS SETORES COMO INFRAESTRUTURA (REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA INFRAESTRUTURA - REIDI). OUTRO EXEMPLO É A PERMISSÃO DE DIFERIMENTO DA COBRANÇA DE ICMS INCIDENTE SOBRE INSUMOS ADQUIRIDOS POR EMPRESAS QUE REALIZAM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS COM CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO SUPERIOR A 40% (QUE, PELA RESOLUÇÃO Nº 13/2012 DO SENADO, ESTÃO SUJEITAS A ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 4%), DE FORMA A EVITAR O ACÚMULO DE CRÉDITOS. NESTE CASO, O PADRÃO MAIS COMUM É A CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL CASO A CASO PARA AS EMPRESAS DEMANDANTES.

36 - AS ALÍQUOTAS DO ICMS E O ENQUADRAMENTO DAS MERCADORIAS E SERVIÇOS ENTRE AS VÁRIAS ALÍQUOTAS DEPENDEM DE LEI. JÁ A REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DEPENDE APENAS DE DECRETO DO GOVERNADOR, O QUE FAZ COM QUE, NA PRÁTICA, A ALÍQUOTAS EFETIVA PARA UMA AMPLA GAMA DE PRODUTOS E SERVIÇOS SEJA DEFINIDA POR ATO DO GOVERNADOR, ATRAVÉS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

as empresas buscam sempre reduzir o custo tributário, ainda que isto resulte em uma organização ineficiente da produção, ou em um alto custo de conformidade vinculado à percepção de um benefício ou de um regime especial. Por fim, a possibilidade de acesso a tratamentos favorecidos abre um amplo balcão de negociação com as diversas esferas de governo, dando margem às mais diversas formas de pressão por parte de empresas ou de segmentos do empresariado e amplificando o espaço para a corrupção.

3. Como resolver o problema?

A descrição feita acima sobre as disfunções do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços buscou explicitar que não há apenas um problema, ou mesmo um problema principal a ser resolvido. Há é uma quantidade enorme de distorções que, consideradas em conjunto, têm efeitos muito negativos sobre o potencial de crescimento do país.

Os efeitos de tais distorções são diversos. Por um lado, geram distorções competitivas e grande insegurança jurídica para os investidores, afetando negativamente o nível de investimento. Por outro, devido aos efeitos da cumulatividade, resultam em um aumento do custo dos investimentos e das exportações, prejudicando a integração do Brasil nas cadeias globais de valor e dificultando a abertura comercial do país. Por fim, e principalmente, resultam em enormes distorções alocativas, de natureza setorial, geográfica e de forma de organização dos negócios. Tais distorções decorrem, em parte, da complexidade do sistema e do elevado custo de conformidade tributária, mas decorrem sobretudo do fato de que a tributação pode variar expressivamente a depender de como a produção é organizada. Gera-se, assim, um forte incentivo à má alocação de recursos, pois as empresas se organizam de forma a minimizar o custo total de produção (custo econômico e tributário), ainda que isto resulte em um maior custo privado devido à alocação

ineficiente do capital e do trabalho. Em outras palavras, o Brasil poderia produzir mais bens e serviços finais com a mesma quantidade de capital e de trabalho, não fossem as distorções introduzidas pelos tributos sobre bens e serviços.

É muito difícil quantificar o efeito dessas distorções sobre a produtividade, pois seria necessário avaliar setor a setor (no limite, empresa a empresa) como a produção se organizaria se a tributação fosse neutra, o que requereria informações detalhadas a nível de empresa, não apenas sobre como sua produção está organizada, mas também sobre os benefícios fiscais recebido. Tal tarefa é quase inviável em um sistema em que praticamente não há regras, mas apenas exceções.³⁷ Há, no entanto, uma percepção difundida de que o efeito da correção dessas distorções tende a ser muito relevante, sendo provavelmente a agenda com maior impacto sobre a produtividade do país num horizonte de dez a quinze anos.

Como explicado na seção anterior, todos os problemas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços decorrem do fato de que suas características se afastam daquelas de um bom IVA. Se o consumo de bens e serviços fosse tributado, no Brasil, através de um IVA bem estruturado, nenhum dos problemas de nosso sistema atual persistiria. A questão é como migrar do modelo atual para o modelo do IVA, dados os impactos que tal mudança acarretaria para os entes federados, para os preços relativos entre os diferentes setores da economia e para as empresas cujos investimentos foram feitos com base no sistema atual, e que, em muitos casos, têm sua capacidade competitiva baseada nas distorções existentes.

37 ADICIONALMENTE, EM MUITOS CASOS NÃO HÁ INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS ÀS EMPRESAS. BOA PARTE DOS INCENTIVOS DA GUERRA FISCAL DO ICMS, POR EXEMPLO, É CONCEDIDA ATRAVÉS DE CONTRATOS CELEBRADOS ENTRE AS EMPRESAS E O FISCO ESTADUAL. O CONVÊNIO ICMS 190/77 (QUE REGULA A CONVALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS) ESTABELECE QUE OS FISCOS ESTADUAIS DEVERÃO INFORMAR OS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS PARA CADA EMPRESA. ESTA INFORMAÇÃO NÃO ESTARÁ, NO ENTANTO, DISPONÍVEL PARA O PÚBLICO, SENDO SEU ACESSO RESTRITO AOS FISCOS.

3.1. DESAFIOS PARA MIGRAR PARA O IVA

Uma alternativa seria introduzir mudanças nos tributos existentes, de forma a tornar suas características mais compatíveis com as de um bom IVA. Como as atuais distorções do sistema são enormes, há um amplo campo para melhorias, muitas das quais já vêm sendo discutidas há anos. É o caso, por exemplo, da reforma do PIS/Cofins que vem sendo discutida pelo Ministério da Fazenda desde 2015. Em sua versão original, tal proposta contemplava quatro mudanças: a) a migração de todo PIS/Cofins para o regime não-cumulativo, exceto para empresas com receita inferior a R\$ 3,6 milhões (limite do SIMPLES à época); b) a adoção do regime de crédito fiscal, em substituição ao regime atual de “base contra base”;³⁸ c) a eliminação das restrições à apropriação de créditos estabelecidas pelas instruções normativas da Receita, permitindo a recuperação do crédito relativo a todos os bens e serviços adquiridos pelas empresas no exercício de sua atividade;³⁹ e d) a unificação do PIS e da Cofins em um único tributo, no final do processo.⁴⁰ Com tais mudanças, o modelo de cobrança desses dois tributos se tornaria muito semelhante ao de um IVA.

Outra mudança discutida nos últimos anos é a redução da alíquota interestadual do ICMS, de modo a desestimular a guerra fiscal entre os estados. Em 2013, o Poder Executivo enviou ao Senado o Projeto de Resolução nº 1, que reduzia gradualmente as alíquotas interestaduais

38 PELA PROPOSTA, QUE O MINISTÉRIO DA FAZENDA CHAMA DE REGIME DE “TRIBUTO CONTRA TRIBUTOS”, O VALOR DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E DA COFINS INCIDENTES SOBRE AS VENDAS SERIA DISCRIMINADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS E GERARIA CRÉDITO PARA A ETAPA SUBSEQUENTE EM VALOR EQUIVALENTE. ELIMINAR-SE-IA, ASSIM, A DISTORÇÃO DO REGIME ATUAL DE “BASE CONTRA BASE”, QUE PERMITE QUE INSUMOS TRIBUTADOS PELO REGIME CUMULATIVO À ALÍQUOTA DE 3,65% GEREM CRÉDITO DE 9,25% PARA O ADQUIRENTE.

39 O MODELO PROPOSTO É USUALMENTE CONHECIDO COMO “CRÉDITO FINANCEIRO”, EM CONTRAPOSIÇÃO AO REGIME DE “CRÉDITO FÍSICO” ATUALMENTE VIGENTE, PELO QUAL APENAS INSUMOS INCORPORADOS FISICAMENTE AO PRODUTO DÃO DIREITO A CRÉDITO.

40 A PROPOSTA PREVIA UMA MUDANÇA EM DOIS TEMPOS. INICIALMENTE AS MUDANÇAS SERIAM IMPLEMENTADAS APENAS PARA O PIS (CUJA ALÍQUOTA CORRESPONDE A POUCO MAIS DE 20% DA ALÍQUOTA DA COFINS), ESTENDENDO-SE A MUDANÇA DEPOIS PARA A COFINS, CALIBRANDO-SE A ALÍQUOTA DE MODO A NÃO ELEVAR OU REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA. NO FINAL DO PROCESSO OS DOIS TRIBUTOS SERIAM UNIFICADOS EM UMA ÚNICA CONTRIBUIÇÃO.

do ICMS para 4%, ao longo de oito anos. Tal Projeto de Resolução – que foi retomado como parte de uma proposta governamental de reforma do ICMS em 2015, mas nunca foi votado – tornaria o ICMS mais próximo do modelo do IVA, ao reduzir a tributação no estado de origem e elevar a tributação no estado de destino.⁴¹ Finalmente, ao longo das últimas décadas também foram discutidas várias propostas para harmonizar os regimes especiais e as obrigações acessórias do ICMS entre os estados, bem como para viabilizar o ressarcimento de saldos credores de ICMS para os exportadores.

Todas essas mudanças melhorariam os tributos sobre bens e serviços e aproximariam suas características daquelas de um bom IVA, mas seriam claramente insuficientes para corrigir a maioria das distorções existentes. Por um lado, parte importante dos problemas atuais decorre da fragmentação da base de incidência entre vários tributos, que não pode ser corrigida através de aprimoramentos nos tributos existentes. Também é muito difícil revogar caso a caso benefícios fiscais – ou mesmo regimes especiais e alíquotas diferenciadas –, dada a resistência dos setores ou empresas afetados. Assim, tendência é que mesmo com melhoras, os tributos continuassem com tratamentos diferenciados.⁴² Em algumas situações, a correção dos problemas existentes pode gerar novas distorções. Este é o caso principalmente da redução da alíquota interestadual do ICMS, que geraria o risco de acúmulo de saldos credores por parte de empresas que adquirem insumos internamente e têm grande volume de vendas interestaduais.

41 A PROPOSTA DE REFORMA DO ICMS DE 2015 CONTEMPLAVA MAIS DUAS MEDIDAS: A) A CONVALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS ATRAVÉS DE UM CONVÊNIO DO CONFAZ, E B) A CRIAÇÃO DE UM FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE PERDAS PARA OS ESTADOS PREJUDICADOS PELA REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS E DE UM FUNDO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL, NOS TERMOS DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 683/15, QUE NUNCA FOI VOTADA E PERDEU SUA VIGÊNCIA. DAS TRÊS MUDANÇAS PROPOSTAS, APENAS A CONVALIDAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FOI APROVADA EM 2017, ATRAVÉS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160.

42 UM BOM EXEMPLO É A PROPOSTA DE REFORMA DO PIS/COFINS. EMBORA O TEXTO LEGAL DA PROPOSTA NUNCA TENHA SIDO DIVULGADO, SABE-SE, PELAS APRESENTAÇÕES FEITAS PELA RECEITA FEDERAL, QUE VÁRIOS DOS BENEFÍCIOS E REGIMES ESPECIAIS DO SISTEMA ATUAL SERIAM MANTIDOS (EM ALGUNS CASOS COM AJUSTES) E QUE APENAS ALGUNS DOS BENEFÍCIOS EXISTENTES SERIAM REVOCADOS.

Dada a grande dificuldade de recuperação de saldos credores de ICMS, parte importante do setor empresarial tem se posicionado contrariamente à proposta. Por fim, é preciso ter em conta que o custo político de aprimoramentos dos tributos atuais pode ser tão grande, ou até mesmo maior, que o de uma reforma tributária ampla, que busque resolver todos os problemas simultaneamente.

A título de exemplo, a proposta de reforma do PIS/Cofins do Ministério da Fazenda gerou, mesmo sem ter sido enviada ao Congresso Nacional, uma reação contrária dos setores de serviços e de construção civil, que entenderam que seriam prejudicados pela adoção do regime não-cumulativo para todos os setores. Devido a esta reação, o Ministério da Fazenda tem dado a entender que a proposta será ajustada, de modo a manter o regime cumulativo do PIS/Cofins, implementando apenas as demais mudanças. Neste caso, o PIS/Cofins seguiria com características muito distintas daquelas de um bom IVA, e os benefícios da mudança ficariam muito aquém dos esperados com a proposta original.⁴³ De modo semelhante, a redução das alíquotas interestaduais do ICMS tende a gerar várias formas de resistência. Há resistência por parte dos estados que perdem receita com a mudança – e exigem uma compensação da União – e, principalmente, por parte dos estados que resistem à perda do poder de conceder benefícios fiscais, e há resistência de parte do setor empresarial, que não quer perder os benefícios fiscais adquiridos, ou que teme o acúmulo de saldos credores em operações interestaduais.

Quando tomadas em conjunto, as resistências políticas à reforma do PIS/Cofins nos moldes propostos originalmente e à redução das alíquotas interestaduais do ICMS provavelmente não são muito menores que as resistências a serem enfrentadas por uma proposta de reforma

43. POR OUTRO LADO, A REDUÇÃO DO CUSTO POLÍTICO DA REFORMA "DESIDRATADA" DO PIS/COFINS, TORNA A MUDANÇA MAIS FACTÍVEL, PODENDO SER INCLUSIVE CONSIDERADA COMO UM PRIMEIRO PASSO DE UMA REFORMA MAIS AMPLA.

tributária ampla, contemplando uma mudança estrutural no modelo brasileiro. Neste contexto, entende-se que o ideal seria implementar uma reforma tributária abrangente, que buscasse resolver todos os problemas identificados através da substituição dos tributos atuais por um modelo com as características de um bom IVA. Obviamente as dificuldades políticas de tal mudança não devem ser subestimadas.

Algumas dificuldades são de natureza federativa, na medida em que a mudança afeta a distribuição de receita entre estados e municípios, a autonomia federativa na gestão dos impostos e a possibilidade de promoção de políticas de desenvolvimento local através da concessão de benefícios. Outras dizem respeito ao setor empresarial, e resultam da provável mudança de preços relativos entre setores, do efeito da reforma sobre a competitividade das empresas (algumas das quais só são viáveis com incentivos) e da existência de custos afundados decorrentes de investimentos realizados com base no atual sistema – com todas suas distorções.

O desafio é encontrar um desenho de reforma que viabilize a migração para o modelo do IVA, minimizando essas dificuldades. Isso é exatamente o que procura fazer a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal, descrita a seguir.

3.2. UMA PROPOSTA DE REFORMA

A base da proposta do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é a progressiva substituição de cinco tributos sobre bens e serviços – ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins – por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).⁴⁴ O modelo proposto pelo CCiF é complementado por um Imposto Seletivo, monofásico, com finalidade extrafiscal, incidente sobre bens de consumo geradores de externali-

44 - O NOME IBS - IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - ACOMPANHA A TENDÊNCIA MUNDIAL, POIS A MAIORIA DOS IMPOSTOS DO TIPO IVA CRIADOS NOS ÚLTIMOS ANOS TEM SIDO DENOMINADA DE GOODS AND SERVICES TAX (GST).

dades negativas, como cigarros.

A vantagem da proposta do Centro de Cidadania Fiscal relativamente a outras propostas de semelhantes é que ela resolve melhor questões relacionadas à transição para o novo modelo e questões federativas, como detalhado a seguir.

A) CARACTERÍSTICAS DO IBS

As características propostas para o IBS são exatamente aquelas previstas na literatura para um IVA bem desenhado. A primeira delas é a **incidência não-cumulativa**, pelo método de crédito fiscal, **sobre uma base ampla de bens e serviços**, incluindo operações de cessão e transferência de direitos. A proposta é que todas operações econômicas onerosas – com tangíveis e intangíveis – sejam tributadas. Num contexto em que as formas de produção estão mudando rapidamente e que as fronteiras entre bens, serviços e direitos se tornam cada vez menos difusas, é importante que a tributação alcance todas as formas de atividade econômica, independentemente de sua classificação. A segunda característica do IBS é a garantia de **crédito amplo, alcançando todos os bens e serviços adquiridos pelos contribuintes** no exercício de sua atividade econômica. As únicas restrições ao aproveitamento de créditos dizem respeito a bens e serviços adquiridos para consumo pessoal dos administradores das empresas ou de seus empregados, uma vez que o regime de crédito não pode ser usado para burlar a tributação do consumo.⁴⁵ Outras características do IBS são a **desoneração completa das exportações**, tributadas com alíquota zero, e a criação de um regime eficiente de **ressarcimento temporário de saldos credores** eventualmente acumulados pelos exporta-

45. ESTA É UMA QUESTÃO ENFRENTADA POR TODOS OS PAÍSES QUE POSSUÍM IVAS E QUE USUALMENTE REQUER UMA DEFINIÇÃO CLARA PARA BENS E SERVIÇOS QUE PODER SER NECESSÁRIOS PARA A ATIVIDADE DA EMPRESA, MAS QUE TAMBÉM PODER SER UTILIZADOS PARA CONSUMO PESSOAL, COMO AUTOMÓVEIS DE PASSEIO OU DESPESAS EM RESTAURANTES. EM TODO CASO, TRATA-SE DE UMA QUESTÃO DE SEGUNDA ORDEM QUANDO COMPARADA ÀS RESTRIÇÕES ATUALMENTE EXISTENTES PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NO BRASIL.

dores ou por outros contribuintes. Para tanto, propõe-se que os saldos credores sejam ressarcidos em, no máximo, 60 dias, prazo que poderá ser estendido por mais 120 dias (com a correção dos saldos credores pela Selic) apenas no caso de haver indícios de fraude.⁴⁶ Passado este período, não havendo a comprovação de fraude, os contribuintes poderão transferir os saldos credores a terceiros, independentemente de autorização por parte do fisco. A exemplo de todos os IVAs, **o IBS incidirá sobre as importações**, de forma equivalente à incidência sobre a produção nacional.

A proposta também contempla a **desoneração dos investimentos**, através da garantia de crédito integral e imediato sobre os bens e serviços adquiridos para integrar o ativo imobilizado. A vantagem da tributação com recuperação do crédito relativamente à utilização de alíquota zero é que todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte – sejam insumos ou bens de capital – são tratados de forma semelhante, dispensando a necessidade de classificação. Caso os contribuintes acumulem saldos credores em decorrência de seus investimentos, estes poderão ser recuperados no prazo de até 60 dias, da mesma forma proposta para os exportadores. Por fim, a exemplo da quase totalidade dos IVAs do mundo, o IBS incidirá sobre o preço líquido de tributos (**incidência “por fora”**), ao contrário do atual modelo de incidência “por dentro”, no qual os tributos são cobrados sobre o preço incluindo o próprio tributo e, em muitos casos, incluindo também outros tributos incidentes sobre a mesma operação.⁴⁷

46 O TIPO DE FRAUDE MAIS COMUM É A CRIAÇÃO DE EMPRESAS DE FACHADA QUE EMITEM UM GRANDE VOLUME DE NOTAS FISCAIS E ENCERRAM SUAS ATIVIDADES EM SEGUIDA SEM RECOLHER O IMPOSTO DEVIDO. COM O SISTEMA DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA É FÁCIL IDENTIFICAR SE HÁ, NA CADEIA DE FORNECIMENTO DOS CONTRIBUINTES, UM VOLUME ANORMALMENTE ELEVADO DE CRÉDITOS ORIGINADOS E NÃO PAGOS, O QUE PODE SER UM INDÍCIO DE FRAUDE.

47 A INCIDÊNCIA “POR DENTRO” TEM SIDO OBJETO DE RELEVANTES DISPUTAS JUDICIAIS, MERECENDO DESTAQUE A RECENTE DECISÃO DO STF DETERMINANDO QUE O ICMS NÃO DEVE INTEGRAR A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. O CUSTO FISCAL DESTA AÇÃO PODE SER EXTREMAMENTE ELEVADO (PODENDO ULTRAPASSAR R\$ 200 BILHÕES, SEGUNDO ESTIMATIVAS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA). A DEPENDER DA DECISÃO DO STF SOBRE O PEDIDO DE MODULAÇÃO APRESENTADO PELA UNIÃO E AINDA NÃO APRECIADO, VALE NOTAR QUE O IBS NÃO INTEGRARÁ SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, MAS QUE TRIBUTOS MONOFÁSICOS DE NATUREZA EXTRA-FISCAL – COMO O IMPOSTO DE

Todas as características descritas acima são aquelas de um bom IVA. O IBS tem, no entanto, uma singularidade, que é o fato de que sua receita será distribuída para a União, para os estados e para os municípios. Para tanto, propõe-se que a arrecadação do IBS seja feita de forma unificada, sendo recolhida a uma conta centralizadora que distribuirá os recursos para todos os entes da federação. Para os contribuintes que possuam estabelecimentos em mais de uma unidade da federação será exigida a apuração de débitos e créditos do IBS por estabelecimento, pois esta informação será necessária para a distribuição da receita entre os entes federados (descrita em detalhe adiante). O pagamento será, no entanto, unificado, ou seja, o contribuinte somará os valores apurados de todos seus estabelecimentos, podendo compensar saldos devedores com eventuais saldos credores de outros estabelecimentos.

Na prática, este modelo significa que, para o contribuinte, o IBS será apenas um imposto, ainda que sua receita pertença às três esferas de governo. Outra vantagem do modelo proposto é que eventuais saldos credores acumulados pelos contribuintes (caso, por exemplo, dos exportadores) permanecerão na conta centralizadora, não sendo distribuídos. Esta característica facilitará muito o processo de ressarcimento dos saldos credores, pois não afetará o orçamento de nenhuma unidade federada.

B) TRANSIÇÃO PARA OS CONTRIBUINTES

A substituição dos atuais tributos pelo IBS se dará ao longo de dez anos. Inicialmente haverá um período de teste de dois anos, no qual o IBS será cobrado à alíquota de 1%. Nesta fase, os estados e municípios não seriam afetados, havendo apenas uma redução das alíquotas da Cofins (cumulativa e não-cumulativa) para compensar o aumento da

IMPORTAÇÃO E O IMPOSTO SELETIVO - INTEGRARÃO A BASE DE CÁLCULO DO IBS, MEDIDA NECESSÁRIA PARA EVITAR DISTORÇÕES (COMO A IMPORTAÇÃO FEITA POR UM NÃO CONTRIBUINTE DO IBS).

receita decorrente da cobrança do IBS.

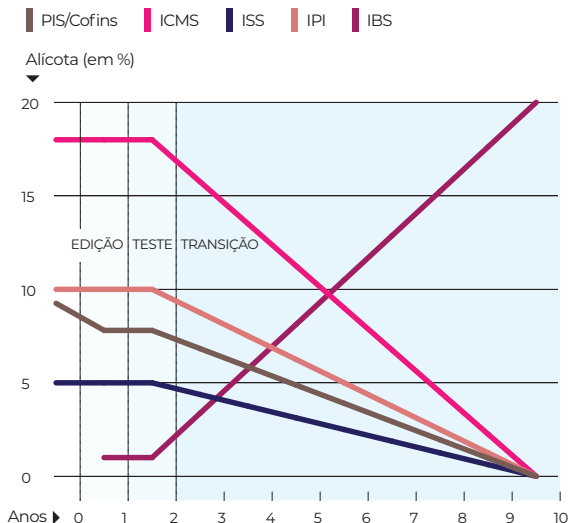
O período de teste tem duas funções. A primeira é permitir ajustes operacionais no IBS. A segunda é conhecer a capacidade de arrecadação do novo imposto. Passado o período de teste, terá início a transição propriamente dita, a qual durará oito anos. Durante a transição, todas as alíquotas dos tributos atuais serão reduzidas linearmente (ao ritmo de 1/8 por ano) e a alíquota do IBS será progressivamente elevada.⁴⁸ No oitavo ano da transição, os cinco tributos atuais serão extintos.

A elevação da alíquota do IBS será calibrada de forma a repor a perda de receita dos tributos atuais, mantendo-se a carga tributária constante. Isto é possível pois, após o período de teste, o potencial de arrecadação do IBS (por ponto percentual de alíquota) já será conhecido. O Gráfico 1, abaixo, apresenta uma representação esquemática de como se daria a substituição dos tributos atuais pelo IBS. A principal razão para a transição relativamente longa é que há muitos investimentos que foram realizados com base no sistema tributário atual, com todas suas distorções. Uma transição muito curta poderia inviabilizar alguns negócios, ou exigir a operação com margens muito baixas, resultando em uma perda de capital para as empresas e elevando a pressão política pela manutenção dos benefícios. Com a transição em dez anos espera-se que as empresas consigam recuperar os investimentos realizados. Ao mesmo tempo, o prazo de transição precisa ser curto o suficiente para que os novos investimentos passem a ser realizados com base no novo sistema tributário não distorcivo, o que já teria um efeito positivo sobre a produtividade. Outro motivo para a transição relativamente longa é a necessidade de que o ajuste dos preços relativos se dê de forma suave, tendo em vista o amplo alcance das mudanças propostas.

48 - PELA PROPOSTA DO CCIF, NÃO SERIA NECESSÁRIO ALTERAR AS ALÍQUOTAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO, MAS APENAS APLICAR UM REDUTOR SOBRE AS ALÍQUOTAS NA EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS. ASSIM, NO PRIMEIRO ANO DA TRANSIÇÃO A ALÍQUOTA APLICÁVEL SERIA 7/8 DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, NO SEGUNDO ANO SERIA 6/8, E ASSIM SUCESSIVAMENTE.

Gráfico 1

Transição na introdução do IBS



C) ALÍQUOTA E EXTRA FISCALIDADE

A exemplo dos melhores IVAs do mundo, propõe-se que o IBS tenha uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços. Trata-se de uma mudança politicamente complexa para um país acostumado a uma grande multiplicidade de alíquotas e tratamentos diferenciados, mas os benefícios da uniformidade da alíquota são grandes. De um lado evita-se o problema da classificação, que inevitavelmente traz complexidade e contencioso, bem como evita-se a pressão de setores

específicos por alíquotas favorecidas.⁴⁹ De outro ganha-se transparência, pois os consumidores sabem o quanto o custo de financiamento do governo impacta o preço dos bens e serviços que adquirem. Também se propõe que o IBS não contemple qualquer forma de benefício fiscal. Entende-se que há mecanismos mais eficientes e transparentes para alcançar objetivos extrafiscais que a concessão de benefícios tributários. Por fim, sugere-se que o IBS tenha o mínimo possível de regimes especiais. Em alguns poucos casos – como combustíveis e bebidas – em que o preço de venda ao consumidor final é bastante homogêneo e o risco de sonegação na cadeia de distribuição é elevado, justifica-se a adoção de um regime de substituição tributária, com regras uniformes para todo o país.

É claro que o modelo de alíquotas uniformes e ausência de benefícios tende a gerar críticas, sendo que duas questões merecem maior atenção: a regressividade decorrente da tributação de todos bens de consumo a uma alíquota uniforme (pois as famílias mais pobres consomem uma parcela maior da renda que as famílias ricas); e a perda da possibilidade de os estados promoverem seu desenvolvimento através da concessão de benefícios.

Embora sem entrar em detalhes, a proposta do Centro de Cidadania Fiscal sugere medidas para tratar dessas duas questões. Para evitar a regressividade, sugere-se um modelo chamado de “isenção personalizada”, pelo qual parcela do imposto pago pelas famílias de baixa renda seria devolvido através de programas de transferência de renda. Este modelo é viabilizado pelo cruzamento do CPF fornecido nas compras efetuadas pelos consumidores (sistema já utilizado por vários estados)

49 - ESTUDO FEITO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUÉCIA (QUE SEGUE O PADRÃO EUROPEU DE TRÊS ALÍQUOTAS POSITIVAS) ESTIMA QUE O CUSTO DE CONFORMIDADE NO PAGAMENTO DO IVA SERIA REDUZIDO EM 30% COM A ADOÇÃO DE UMA ALÍQUOTA ÚNICA PARA TODOS BENS E SERVIÇOS.

com o cadastro único dos programas sociais.⁵⁰ Além de ser uma forma muito mais eficiente e barata de melhorar a distribuição de renda que a desoneração da cesta básica, a isenção personalizada ainda cria um incentivo para que as famílias de baixa renda exijam documentos fiscais em suas compras.

Já para compensar a perda da capacidade dos estados em conceder benefícios, o CCiF propõe que a União aloque recursos para a política de desenvolvimento regional, sem detalhar, no entanto, o montante a ser alocado nem a forma de aplicação dos recursos, os quais devem ser objeto de negociação política. Em princípio, o montante de recursos aportado pela União deveria ser crescente com a redução das alíquotas do ICMS. Idealmente tais recursos deveriam ser alocados em formas eficientes de promover o desenvolvimento regional, como investimentos em infraestrutura, qualificação de trabalhadores e exploração de vocações regionais.⁵¹

D) AUTONOMIA FEDERATIVA

A proposta do CCiF prevê que a União, os Estados e os municípios terão autonomia na fixação de sua parcela da alíquota do imposto. Ou seja, a alíquota seria uniforme para todos os bens e serviços dentro de cada unidade federada, mas poderá variar entre estados e entre municípios.⁵² Para os contribuintes, a alíquota a ser aplicada a cada operação será a soma das alíquotas federal, estadual e municipal. Nas

50 O MODELO DE ISENÇÃO PERSONALIZADA TOMA COMO BASE A PROPOSTA DESENVOLVIDA EM SILVA (2018). OBIVAMENTE, O MODELO PRESSUPÕE LIMITES AOS VALORES A SEREM RESSARCIDOS, ASSIM COMO UMA CALIBRAGEM EM FUNÇÃO DA RENDA DAS FAMÍLIAS.

51 UMA QUESTÃO QUE MERECE ATENÇÃO ESPECIAL É A CRIAÇÃO DE MECANISMOS DE DESENVOLVIMENTO PARA O ESTADO DO AMAZONAS, EM SUBSTITUIÇÃO À ZONA FRANCA DE MANAUS. NESTE CASO, É PROVÁVEL QUE O MELHOR DESENHO SEJA A SUBSTITUIÇÃO DO ATUAL MODELO PELA DESTINAÇÃO DE RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS PARA UMA POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO LOCAL. AINDA QUE O CUSTO FISCAL DESSA POLÍTICA SEJA ELEVADO, CERTAMENTE SERÁ MUITO INFERIOR AO CUSTO ATUAL DA ZFM.

52 NA PRÁTICA, ISTO EXIGIRÁ UMA TABELA COM A ALÍQUOTA DE CADA UM DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS BRASILEIROS. TAIS ALÍQUOTAS DEVERÃO SER FIXADAS COM ANTECEDÊNCIA (DEVENDO A RESPECTIVA LEI SER PUBLICADA ATÉ O FINAL DE SETEMBRO DO ANO ANTERIOR À SUA ENTRADA EM VIGÊNCIA) E SER OBJETO DE AMPLA DIVULGAÇÃO, INCLUSIVE SEU REGISTRO EM SISTEMA ELETRÔNICO.

transações interestaduais e intermunicipais será utilizada sempre a alíquota do estado e do município de destino.

Operacionalmente, o modelo prevê a existência de três alíquotas de referência: uma federal, uma estadual e uma municipal. As alíquotas de referência são as que garantem a reposição da receita dos tributos substituídos pelo IBS em cada ano da transição. No caso da União, a alíquota de referência será a que repõe a receita do IPI, do PIS e da Cofins. No caso dos estados a que repõe a receita do ICMS do conjunto dos estados e, no caso dos municípios, a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios. Na ausência de lei específica do ente federado fixando alíquota distinta (superior ou inferior), a alíquota de referência será adotada automaticamente.

Embora a possibilidade de fixação das alíquotas por parte dos entes federados traga alguma complexidade, entende-se que ela é fundamental para preservar a autonomia federativa.⁵³ Não há como tirar dos estados sua principal fonte de receita, que é o ICMS, sem que estes mantenham a possibilidade de gerir sua arrecadação. De fato, na ausência da autonomia para a fixação da alíquota, seria possível arguir que a mudança proposta é inconstitucional, por ferir a cláusula pétrea que trata da forma federativa de Estado.⁵⁴ Na prática, o sistema proposto pelo Centro de Cidadania Fiscal tem características de um sistema modular, no qual, para os contribuintes, o IBS é um único imposto, mas, para os entes federados, é como se cada um tivesse o seu próprio imposto.

53 OUTRO RISCO DA MUDANÇA É A POSSIBILIDADE DE GUERRA FISCAL NO CONSUMO ENTRE OS ENTES FEDERADOS. ESTA POSSIBILIDADE, NO ENTANTO, É LIMITADA PELO FATO DE QUE A ALÍQUOTA TEM DE SER UNIFORME PARA TODOS OS BENS E SERVIÇOS. ADICIONALMENTE, A GUERRA FISCAL NO CONSUMO É MUITO MENOS DISTORCIVA QUE A GUERRA FISCAL NA PRODUÇÃO QUE CARACTERIZA O MODELO ATUAL (UMA BOA REFERÊNCIA É O DIFERENCIAL DA ALÍQUOTA DO SALES TAX NOS EUA, QUE VAI DE ZERO A MAIS DE 9%, QUANDO CONSIDERADAS AS ALÍQUOTAS ESTADUAL E LOCAL).

54 O ART. 60, § 4º, I DA CONSTITUIÇÃO VEDA A APROVAÇÃO DE EMENDA CONSTITUCIONAL TENDENTE A ABOLIR A FORMA FEDERATIVA DE ESTADO. O MODELO FEDERATIVO PRESSUÕE QUE OS ENTES FEDERADOS TERÃO AUTONOMIA NA GESTÃO DE SUAS RECEITAS E DE SUAS DESPESAS. ELIMINAR OU RESTRINGIR DRASTICAMENTE A POSSIBILIDADE DE GESTÃO DAS RECEITAS PODE SER ENTENDIDO COMO INCONSTITUCIONAL.

A distribuição da receita do IBS entre os estados e municípios (após uma transição explicada adiante) será feita com base no princípio do destino, ou seja, nas transações interestaduais e intermunicipais a parcela estadual do imposto pertencerá ao estado de destino e a parcela municipal ao município de destino. A adoção do princípio do destino, conjuntamente com a garantia do amplo creditamento do imposto, faz com que a distribuição da receita seja proporcional ao consumo.⁵⁵

E) TRANSIÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO FEDERATIVA DA RECEITA

A adoção do princípio do destino acarreta em uma redistribuição da receita entre os Estados e entre os municípios, na qual alguns Estados e municípios passam a receber uma parcela maior da receita total e outros uma parcela menor. Como a potencial perda de receita tende a gerar resistência por parte dos Estados e municípios “perdedores” (e como a situação fiscal do país dificulta a compensação dos perdedores pela União), sugere-se a adoção de uma transição específica para a distribuição da receita entre os entes federados.

Pela proposta, a convergência na distribuição da receita para o destino ocorrerá ao longo de cinquenta anos. Nos primeiros vinte anos, cada estado e município terá garantida a reposição de sua perda de receita com o ICMS ou o ISS, corrigida pela inflação. Apenas o valor da receita do IBS que exceda a este montante será distribuído com base no princípio do destino. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita atual dos estados e municípios será progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição plena da distribuição pelo princípio do destino (ou seja, proporcionalmente ao consumo) apenas ao

55 O CÁLCULO DA PARCELA DO IBS PERTENCENTE A CADA ESTADO E A CADA MUNICÍPIO SERÁ FEITO COM BASE NO SALDO DO IMPOSTO APURADO PELOS ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NO ESTADO OU NO MUNICÍPIO, AJUSTADO COM BASE NAS TRANSAÇÕES INTERESTADUAIS OU INTERMUNICIPAIS. A TÍTULO DE EXEMPLO, O IMPOSTO PERTENCENTE AO ESTADO A SERÁ APURADO A CADA PERÍODO SOMANDO-SE O SALDO DE DÉBITOS E CRÉDITOS DOS ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NO ESTADO A, SUBTRAINDO-SE A PARCELA ESTADUAL DO IMPOSTO INCIDENTE NAS VENDAS DO ESTADO A PARA OUTROS ESTADOS E SOMANDO-SE A PARCELA ESTADUAL DO IMPOSTO INCIDENTE NAS VENDAS DE OUTROS ESTADOS PARA O ESTADO A. COM ESTE MODELO, QUE SÓ É VIÁVEL POR CONTA DO AVANÇO NO USO DAS NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NO PAÍS, A DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA PASSA A SER FEITA COM BASE NO PRINCÍPIO DO DESTINO.

final de cinquenta anos.

Note-se que esta transição não tem qualquer efeito para os contribuintes, para os quais a mudança no sistema tributário se completa em dez anos. Trata-se apenas da definição da forma como a receita recolhida na conta centralizadora será distribuída entre os estados e os municípios, de modo a viabilizar um ajuste suave de suas finanças à nova distribuição da receita. De fato, quando considerado o efeito positivo da reforma tributária sobre o crescimento potencial da economia, é provável que nenhum ente federado seja prejudicado.

O Gráfico 2 apresenta um exemplo de como este modelo de transição na distribuição federativa da receita afetaria as finanças de um estado que perdesse 10% de sua receita de ICMS com a migração para o destino. A linha amarela tracejada é a referência de qual seria a arrecadação do estado caso o ICMS fosse mantido. A linha azul indica a trajetória da receita do estado sem o ajuste proposto, ou seja, a perda de 10% da arrecadação ao longo dos oito anos de transição do ICMS para o IBS. A linha laranja indica a trajetória da receita do estado com a transição proposta para a distribuição federativa da receita (supondo-se um crescimento do PIB de 2% ao ano). Como se nota, nos primeiros dez anos o estado não perderia sequer 1% de sua arrecadação. Por fim, a linha cinza indica qual seria a trajetória da receita, com base em uma hipótese conservadora de impacto da reforma tributária sobre o crescimento potencial da economia.⁵⁶ Quando considerado o efeito positivo da reforma sobre o crescimento, mesmo um estado que perca 10% de sua receita terá um ganho de arrecadação relativamente à manutenção da situação atual.

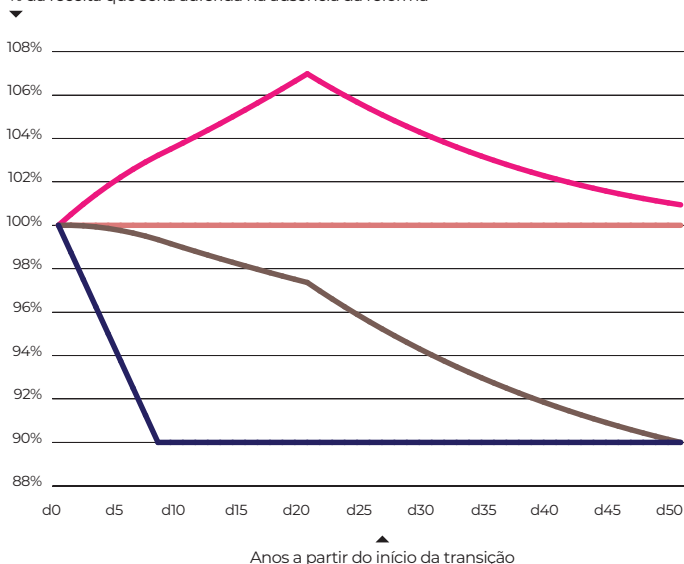
56 A HIPÓTESE CONSIDERADA FOI A DE UM AUMENTO NA TAXA DE CRESCIMENTO DO PIB POTENCIAL DE 0,5% AO ANO, DURANTE 20 ANOS.

Gráfico 2

Evolução da receita de um estado 'perdedor'

■ Sem ajuste ■ Ajuste e crescimento ■ Com ajuste ■ Sem reforma

% da receita que seria auferida na ausência da reforma



F) LEGISLAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E CONTENCIOSO

A implementação da reforma dos tributos sobre bens e serviços proposta pelo Centro de Cidadania Fiscal depende da aprovação de uma emenda constitucional. A ideia básica é que o IBS é um imposto nacional, ou seja, é simultaneamente federal, estadual e municipal. Neste contexto, parte relevante da gestão do imposto caberá a um Comitê Gestor, formado por representantes da União, dos estados e dos

municípios, e que contará com uma estrutura de apoio. Pela proposta, a legislação e a regulamentação do IBS serão uniformes em todo território nacional. A instituição do IBS e a definição das principais características caberá a uma lei complementar, e seu regulamento será editado pelo Comitê Gestor. A liberdade da União, dos estados e dos municípios na regulação do IBS ficaria, portanto, restrita à fixação da respectiva alíquota, por lei ordinária.

A gestão da arrecadação, da conta centralizadora e da distribuição dos recursos arrecadados entre a União, os estados e os municípios caberá ao Comitê Gestor, o qual será responsável também pela resposta a consultas sobre a interpretação da legislação do imposto. A fiscalização do IBS será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo. Caberá ao Comitê Gestor definir os critérios para a distribuição de atribuições entre os fiscos da União e de cada estado e município. Por se tratar de um imposto nacional, propõe-se que o contencioso administrativo do IBS seja próprio. O modelo está sendo discutido, mas o ideal é que evite as deficiências do atual sistema federal, cujo órgão central é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). O contencioso judicial caberá à Justiça Federal.

G) MUDANÇA NO REGIME DE VINCULAÇÕES E PARTILHAS

Embora o objeto central da proposta do Centro de Cidadania Fiscal seja a mudança do sistema tributário, ela contempla também uma sugestão de mudança no regime de vinculação e partilha de receitas dos tributos afetados pela mudança. O objetivo da mudança é não apenas evitar um aumento da rigidez orçamentária com a unificação de tributos, mas efetivamente reduzir o atual grau de rigidez que decorre do excesso de vinculações de receitas tributárias. Atualmente, a receita da Cofins é vinculada ao orçamento da seguridade social, sendo 30% deste montante desvinculado de qualquer finalidade, através do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU). No

caso da contribuição para o PIS, também há a desvinculação de 30% da receita através da DRU, sendo o restante destinado ao financiamento dos programas do Seguro Desemprego e do Abono Salarial (60%) e do BNDES (40%). Da receita do IPI, 21,5% são destinados ao Fundo de Participação dos Estados (FPE), 24,5% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), 10% à compensação dos estados pela desoneração do ICMS na exportação de produtos industrializados (FPEX) e 3% aos fundos constitucionais de financiamento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Da receita do ICMS, 25% são destinados aos municípios do estado (Cota Parte do ICMS). Da parcela restante do imposto há a obrigatoriedade de destinação de, no mínimo, 25% para a educação e 12% para a saúde. Por fim, da receita do ISS, 25%, no mínimo, devem ser destinados à educação e 15% à saúde.

Pela proposta do CCiF, cada uma das destinações descritas acima, previstas na Constituição Federal, seria convertida em uma sub-alíquota do IBS (denominada “alíquota singular”), que pode ser gerenciável individualmente. Neste contexto, cada uma das destinações da Cofins, do PIS e do IPI seria convertida em uma alíquota singular do IBS, cuja soma corresponderia à alíquota federal do imposto. O mesmo se aplicaria às destinações do ICMS, para os estados, e do ISS, para os municípios. A distribuição da receita da União, dos Estados e dos municípios entre as diversas finalidades seria feita proporcionalmente à participação da respectiva alíquota singular sobre a alíquota total do imposto do respectivo ente.

A Tabela 5 apresenta uma estimativa de quais seriam as alíquotas singulares – federal, estadual e municipal – do IBS, supondo que a alíquota de referência do imposto fosse de 25%, caso em que a alíquota de referência federal seria de 9,2%, a alíquota de referência estadual

seria de 13,8% e a municipal de 2%.⁵⁷

Tabela 5. Exemplo de composição das alíquotas do IBS

	ALÍQUOTA SINGULAR	TRIBUTO ATUAL		ALÍQUOTA SINGULAR	TRIBUTO ATUAL
Gerenciável pela União	9,2%		Gerenciável pelos Estados	13,8%	
Parcela Federal		PIS/Cofins e IPI	Parcela Estadual		ICMS
Livre	2,90%		Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	Cofins	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	PIS	Livre	6,51%	
FAT - BNDES	0,39%		Parcela Municipal		
Fundos Regionais	0,04%	IPI	Cota Parte	3,44%	ISS
Parcela Estadual			Gerenciável pelos Municípios	2,0%	
FPE	0,26%		Parcela Municipal		
FPEx	0,12%		Educação	0,50%	
Parcela Municipal			Saúde	0,30%	
FPM	0,30%		Livre	1,21%	
			Total	25,0%	

NOTA: ESTIMATIVAS REALIZADAS COM BASE NA RECEITA DOS TRIBUTOS SUBSTITUÍDOS PELO IBS EM 2015 E NOS CRITÉRIOS DE VINCULAÇÃO E PARTILHA DA RECEITA DESSES TRIBUTOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONSIDERA-SE COMO LIVRE A PARCELA DA RECEITA DA COFINS E DO PIS DESVINCULADOS ATRAVÉS DA DRU.

A vantagem do modelo proposto fica clara quando consideramos uma situação específica. Atualmente, se um estado quiser elevar suas despesas com segurança pública em R\$ 1 bilhão e quiser financiar este aumento com uma maior arrecadação de ICMS, ele terá de elevar a receita do ICMS em cerca de R\$ 2,1 bilhões para que reste R\$ 1 bilhão sem vinculação (destinando obrigatoriamente R\$ 1,1 bilhão aos muni-

57 AS ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA DO IBS (OU SEJA, AQUELAS QUE REPÕEM A RECEITA DOS TRIBUTOS QUE SERÃO SUBSTITUÍDOS PELO NOVO IMPOSTO) PARA A UNIÃO, OS ESTADOS E OS MUNICÍPIOS SÓ SERÃO CONHECIDAS DURANTE A TRANSIÇÃO. O VALOR DE 25% PARA A ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA TOTAL DO IMPOSTO É UMA ESTIMATIVA PRELIMINAR ELABORADA COM BASE NA RECEITA DOS TRIBUTOS ATUAIS E NA RELAÇÃO ENTRE A RECEITA DO IVA E O CONSUMO EM PAÍSES SEMELHANTES AO BRASIL QUE POSSUEM IVAS COM POUCAS EXCEÇÕES (ÁFRICA DO SUL E CHILE). VALE NOTAR QUE A ALÍQUOTA DE 25% INCIDE "POR FORA", OU SEJA, SOBRE O PREÇO SEM IMPOSTO, O QUE CORRESPONDE A UMA ALÍQUOTA "POR DENTRO" DE 20%.

cípios, à educação e à saúde).⁵⁸

Com o modelo proposto, o estado poderá elevar apenas a alíquota singular correspondente à parcela livre do IBS estadual, arrecadando R\$ 1 bilhão e destinando a totalidade deste montante para a segurança pública. O efeito é uma redução significativa da rigidez orçamentária, bem como uma maior transparência da relação entre o custo do imposto para os consumidores e sua destinação.

A proposta também contempla o estabelecimento de um piso para as alíquotas singulares vinculadas à transferência de recursos para outras entidades federadas e à educação e à saúde. Assim, por exemplo, a alíquota singular correspondente à destinação de recursos dos estados para seus municípios (Cota Parte) não poderia ser fixada em percentual inferior a 25% da alíquota estadual de referência (ou seja, aquela que repõe a receita de ICMS do conjunto dos estados).⁵⁹ Ou seja, a proposta preserva o nível atual de destinação de receitas para as entidades federadas, a educação e a saúde, mas permite que alterações na alíquota do IBS sejam feitas sem afetar tais destinações, ampliando a flexibilidade e dando mais transparência para a gestão do orçamento.

H) OUTRAS QUESTÕES

Algumas outras questões relacionadas à proposta de reforma desenvolvida pelo CCiF merecem ser comentadas. A primeira diz respeito ao tratamento a ser dispensado às empresas do SIMPLES Nacional. Pela proposta, essas empresas poderão escolher entre duas opções: i) manter o regime atual, caso em que seria vedada a apropriação e a

58 - ESTE EXEMPLO PRESSUPÕE QUE AS DESPESAS COM EDUCAÇÃO E SAÚDE ESTEJAM NO LIMITE INFERIOR PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO. SE ESTIVEREM ACIMA DESTES LIMITES, ENTÃO APENAS A DESTINAÇÃO AOS MUNICÍPIOS SERÁ MANDATÓRIA.

59 - O MESMO PRINCÍPIO SE APLICARIA ÀS ALÍQUOTAS SINGULARES VINCULADAS À EDUCAÇÃO E À SAÚDE, AS QUAIS TAMBÉM NÃO PODERIAM SER FIXADAS ABAIXO DE UM PISO QUE CORRESPONDE À DESTINAÇÃO ATUAL DO ICMS A ESSAS FINALIDADES. NESTE CASO, NO ENTANTO, A PROPOSTA É QUE O PISO SE APLIQUE À SOMA DAS ALÍQUOTAS SINGULARES VINCULADAS À EDUCAÇÃO E À SAÚDE, DANDO ALGUMA MARGEM PARA QUE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS REALOQUEM RECURSOS ENTRE ESTAS DUAS FINALIDADES.

transferência de créditos do IBS pelas empresas do SIMPLES; ou ii) aderir ao regime de créditos e débitos do IBS, à mesma alíquota aplicável às demais empresas, caso em que a tributação do faturamento da empresa seria reduzida em montante equivalente à parcela atualmente destinada aos cinco tributos substituídos pelo IBS.⁶⁰ De modo geral, a tendência é que as empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços para consumidores finais (que são a larga maioria das empresas do SIMPLES) optem pela primeira opção e que as empresas que estão no meio da cadeia optem pela segunda opção, uma vez que todo débito do IBS gerará crédito equivalente na etapa subsequente. A segunda se refere ao tratamento a ser dispensado aos saldos credores dos tributos atuais (ICMS, PIS/Cofins e IPI) remanescentes ao final da transição para o IBS. A proposta, neste caso, é que os saldos credores sejam securitizados, ou seja, convertidos em títulos da dívida pública da União ou dos estados, indexados à Selic e com longo prazo de pagamento. Com esta medida, o impacto sobre o fluxo de caixa da União e dos estados é diluído, mas as empresas substituiriam ativos ilíquidos (os saldos credores) por ativos líquidos.⁶¹

Outro ponto a ser considerado é a possibilidade de mudar a forma de apuração e lançamento do imposto, devido ao fato do IBS ser muito mais simples que os tributos atuais. Atualmente, a apuração dos tributos sobre bens e serviços é feita pelos contribuintes, estando sujeita a homologação posterior pelo fisco. No IBS, se todas as vendas e compras dos contribuintes for realizada através de notas fiscais eletrônicas, talvez seja possível que o fisco apure o imposto e informe ao contribuinte o montante devido. Este modelo – que poderia ser opcional, sendo

60 NESTE CASO, A TRIBUTAÇÃO SOBRE O FATURAMENTO DO SIMPLES SUBSTITUIRIA APENAS A CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PARA A PREVIDÊNCIA E OS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO DA EMPRESA (IRPJ E CSLL).

61 É VERDADE QUE A MEDIDA TERIA UM IMPACTO SOBRE O NÍVEL DA DÍVIDA PÚBLICA, QUE NÃO SERIA MAIS QUE O RECONHECIMENTO DE PASSIVOS JÁ EXISTENTES.

especialmente favorável para os pequenos contribuintes – reduziria significativamente o custo de apuração do imposto, além de dar mais segurança jurídica ao evitar divergências de interpretação com o fisco.

Por fim, a simplicidade do IBS abre a possibilidade de uma mudança ainda mais radical na forma de cobrança do imposto, a qual poderia passar a ser feita simultaneamente ao pagamento da operação comercial.⁶² Neste modelo, quando do pagamento da operação comercial (através do sistema bancário ou outros meios eletrônicos, como cartões de crédito e débito), a parcela do pagamento correspondente ao imposto seria diretamente transferida ao fisco – deduzindo-se deste valor eventuais créditos do imposto do contribuinte.

Este modelo ainda necessita ser desenvolvido, mas traz várias vantagens, entre as quais se destacam: i) a compatibilização do pagamento do imposto com o fluxo de caixa das empresas; ii) o fechamento da possibilidade de que um contribuinte receba o montante correspondente ao imposto de seus clientes, mas não o recolha ao fisco; e iii) a eliminação do risco de geração fraudulenta de créditos (pois o contribuinte só terá crédito se já tiver recolhido o imposto ao fisco). Por outro lado, abre-se a possibilidade de outras formas de fraude – principalmente nas vendas a prazo para consumidores finais – que precisam ser consideradas e mitigadas.

Independentemente do modelo que vier a ser adotado, o fato é que a simplicidade do IBS, além de reduzir significativamente o risco de contencioso tributário, abre a possibilidade de adoção de novas formas de apuração e cobrança do imposto que não apenas reduzam o custo de conformidade como dificultem a fraude e a sonegação

62 AS LINHAS CERAIS DESTE MODELO ESTÃO DESCRITAS EM ABUHAB (2017).

4. Comentários finais

Este texto teve como objetivo detalhar os problemas do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, bem como apresentar uma proposta de reforma voltada a eliminar estes problemas.

As disfuncionalidades do sistema brasileiro se tornam mais claras quando se comparam suas características com as de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), que estão bem estabelecidas na literatura e na prática internacional: a) incidência sobre uma base ampla de bens e serviços; b) não-cumulatividade plena, garantindo-se a recuperação do imposto incidente sobre todos os bens e serviços adquiridos pelos contribuintes no exercício de sua atividade empresarial; c) desoneração completa das exportações e dos investimentos e ressarcimento tempestivo de saldos credores acumulados; d) tributação no destino; e) ausência de benefícios fiscais; e f) o mínimo de alíquotas (idealmente apenas uma) e regimes especiais de tributação.

Os tributos brasileiros sobre bens e serviços não possuem nenhuma dessas características. Em vez de uma base ampla de bens e serviços, a base de incidência é fragmentada entre cinco tributos: ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins cumulativo e PIS/Cofins não-cumulativo. Em vez da não-cumulatividade plena, o Brasil possui vários tributos cumulativos, e mesmo os tributos não-cumulativos são falhos, inviabilizando a recuperação de parte relevante dos créditos. Em vez de um sistema eficiente de ressarcimento de créditos, há enormes dificuldades para que exportadores e outros contribuintes recuperem saldos credores acumulados. Em vez da tributação no destino, o ICMS é cobrado predominantemente no estado de origem, criando um ambiente propício à guerra fiscal entre os estados. Em vez de uma legislação uniforme, os tributos brasileiros caracterizam-se por uma profusão de benefícios fiscais, regimes especiais e alíquotas diferenciadas.

Quando tomadas em conjunto, as consequências dessas disfunções são muito negativas. Primeiro, há um aumento do custo dos bens de

capital e das exportações, prejudicando o investimento, a abertura comercial e a integração do Brasil nas cadeias globais de valor. Segundo, a complexidade do sistema resulta em alto custo de conformidade tributária e está na origem de boa parte do contencioso tributário do país. Por fim, e principalmente, as distorções do sistema tributário induzem uma organização extremamente ineficiente da estrutura produtiva, resultando em significativa redução da produtividade. No agregado, o efeito é uma forte redução do potencial de crescimento do país. Nenhum destes problemas existiria se o Brasil tributasse o consumo de bens e serviços através de um bom IVA.

Resta saber como migrar do sistema atual para um modelo mais bem estruturado. Uma opção seria promover mudanças nos tributos atuais. No entanto, como se procurou demonstrar no texto, mudanças nos tributos atuais seriam insuficientes para resolver a maioria das distorções existentes, além de ter um custo político que pode ser bastante elevado. Neste contexto, a melhor alternativa parece ser realizar uma reforma ampla, que resolva todos os problemas dos tributos sobre bens e serviços, buscando minimizar as inevitáveis resistências políticas à mudança.

A proposta de reforma que melhor atende a estes objetivos – tanto em termos do desenho do sistema quanto de minimização das resistências – é a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). A base da proposta do CCiF é a substituição de cinco tributos atuais (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O IBS terá todas as características de um bom IVA, inclusive a eliminação de todos os benefícios fiscais e a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços.

A substituição dos tributos atuais pelo IBS se dará ao longo de dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste e os oito anos subsequentes um período de transição, no qual as alíquotas dos tributos atuais serão progressivamente reduzidas, e a alíquota do IBS será

progressivamente elevada.

Pela proposta, a alíquota do IBS será formada pela soma de três alíquotas: uma federal, uma estadual e uma municipal. Ao longo da transição, as alíquotas federal, estadual e municipal serão fixadas de forma a repor a perda da receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos atuais, mantendo a carga tributária constante. No entanto, em respeito à autonomia federativa, a proposta prevê que a União, os estados e os municípios terão autonomia para modificar, por lei, sua parcela da alíquota do imposto. Como o IBS é um imposto sobre o consumo, a elevação ou redução da alíquota afetaria diretamente os preços ao consumidor no respectivo ente da federação.

Ainda que constituído por uma parcela federal, uma estadual e uma municipal, para os contribuintes o IBS será apenas um imposto, tendo legislação uniforme e sendo recolhido de forma unificada. A arrecadação do IBS será destinada a uma conta centralizadora, sendo posteriormente distribuída entre os entes federados. A gestão do IBS – inclusive da conta centralizadora – será feita por um Comitê Gestor formado por representantes das três esferas de governo, reforçando o caráter federativo do imposto.

Nas transações interestaduais e intermunicipais vigorará o princípio do destino, ou seja, o imposto pertencerá ao estado e ao município de destino da operação. Como a transição para o destino afeta a distribuição de receita entre os estados e os municípios, a proposta prevê uma transição bastante longa na distribuição federativa da receita, de cinquenta anos, de forma a suavizar o impacto da mudança sobre as finanças estaduais e municipais. Vale notar que este modelo só é possível porque a arrecadação do IBS é feita de forma centralizada, e por conta do estágio avançado na utilização da nota fiscal eletrônica no Brasil.

Enfim, a proposta do CCiF prevê a substituição do atual regime constitucional de vinculação e partilha da receita dos tributos incorporados pelo IBS por um sistema no qual cada destinação converte-se em

uma sub-alíquota do imposto que pode ser gerenciada individualmente. Este modelo protege as destinações atuais para os entes subnacionais e para as áreas de educação e saúde, mas reduz a rigidez orçamentária, dando mais liberdade para cada ente federado gerir sua receita.

A vantagem do modelo proposto pelo Centro de Cidadania Fiscal é que ele contribui para reduzir as resistências à mudança do sistema tributário. Por um lado, a transição em dez anos para os contribuintes facilita o ajuste de preços relativos, ao mesmo tempo em que permite que empresas que realizaram investimentos com base no atual sistema tributário recuperem o valor investido. Por outro lado, a preservação da autonomia federativa na gestão da alíquota do imposto e a transição em cinquenta anos na distribuição da receita entre os entes federados tende a mitigar a resistência de estados e municípios. Por fim, a manutenção da carga tributária facilita a aceitação da mudança tanto por parte do setor empresarial quanto por parte dos governos.

Os benefícios da mudança são extremamente relevantes. Além da redução da complexidade, do contencioso e do custo de conformidade, o modelo proposto viabiliza a desoneração completa das exportações e dos investimentos. Seu efeito mais importante, no entanto, é viabilizar um expressivo aumento da produtividade, o qual se daria em três tempos. Num primeiro momento, espera-se, logo após a aprovação da mudança (que depende de emenda constitucional), uma melhora expressiva das expectativas, com impacto positivo sobre os investimentos. Num segundo momento, a realização de investimentos com base no novo sistema tributário (sem as distorções do sistema atual) tende a resultar em uma organização muito mais eficiente da estrutura produtiva do país, com impactos muito positivos sobre a produtividade. Por fim, a extinção dos tributos atuais, ao final do período de transição, reduzirá enormemente a complexidade e o custo de conformidade tributária do país.

Todos esses motivos explicam porque a reforma da tributação

dos bens e serviços deveria ser um item central da agenda do novo governo. O aumento da produtividade e do PIB potencial resultantes da reforma não apenas viabilizariam um crescimento mais rápido da renda do país, como facilitariam o próprio ajuste fiscal, ao proporcionar um maior aumento da arrecadação, mantendo a carga tributária constante como proporção do PIB.

BIBLIOGRAFIA

Abuhab, M. *Devo, não nego, pago quando receber!: uma proposta de simplificação tributária que pode ser uma revolução*. São Paulo: Al-faiatar, 2017.

Appy, B. Tributação e produtividade no Brasil. In: Bonelli, R.; Velloso, F.; Pinheiro, A. C. (Orgs.). *Anatomia da Produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier: FGV/IBRE, 2017.

Lopes, A. T. L. R. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. Dissertação de mestrado defendida na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas em 2017.

Luzio, E. e Greenstein, S. Measuring the performance of a protected infant industry: the case of Brazilian microcomputers. *The Review of Economics and Statistics*, MIT Press, vol 77 (4), novembro de 1995.

Silva, G. P. *Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade*. ANFIP e Fenafisco, Texto para discussão nº 14, fevereiro de 2018.

Varsano, R. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Ban-

co Interamericano de Desenvolvimento, Documento para Discussão # IDB-DP-335, fevereiro de 2014.

