

Borrador para discusión
Sólo para participantes

22 de Enero de 1996

CEPAL
Comisión Económica para América Latina y el Caribe

VIII Seminario Regional de Política Fiscal
Organizado por CEPAL/PNUD con el copatrocinio de FMI, BID y Banco Mundial

Santiago, Chile, 22-25 de Enero de 1996



"A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSAO NO BRASIL"*/

Ricardo Varsano

*/ Las opiniones expresadas en este trabajo, el cual no ha sido sometido a revisión editorial, son de la exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización.

A PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM DISCUSSÃO NO BRASIL

Ricardo Varsano*

Jan. 1996

1. Introdução

O Presidente da República enviou ao Poder Legislativo em agosto de 1995 uma Proposta de Emenda à Constituição que, admitida pela Comissão de Constituição e Justiça, tem seu mérito ora apreciado por uma Comissão Especial da Câmara dos Deputados. O texto aprovado por esta Comissão, que, em princípio, será diferente do originalmente proposto, seguirá para o Plenário da Câmara dos Deputados onde será submetido a dois turnos de votação, sendo necessária, em ambos, a aprovação por três quintos dos membros daquela Casa para que a proposta seja enviada ao Senado Federal. Neste, a Emenda sujeitar-se-á a trâmite semelhante ao anterior e, se aprovada sem modificações, será promulgada. Se modificada, retornará à Câmara dos Deputados para nova votação.

No Brasil, esta é a forma de se dar início a um processo de reforma tributária posto que, como expõe a seção 2, as características básicas da tributação são fixadas pela Constituição.

A seção 3, discute as limitações e apresenta os principais objetivos e pontos da proposta do Poder Executivo. A principal mudança pretendida -- a substituição dos dois impostos sobre o valor adicionado existentes, um federal e outro estadual, por um único partilhado pelas duas esferas de governo -- é discutida na seção 4. Duas questões importantes não consideradas pela proposta e candidatas a objeto de futuras reformas -- as contribuições sociais e a tributação dos serviços -- são tratadas na seção 5. A seção final discute a necessidade de compensações financeiras para as unidades da federação como fator essencial para a aceitação da reforma.

* Coordenador Geral de Estudos Setoriais da Diretoria de Pesquisa do IPEA.

2. O Sistema Tributário na Constituição Brasileira

É tradição brasileira definir na Constituição Federal o elenco de tributos do país, atribuindo a competência para instituir cada imposto, privativamente, a um dos níveis de governo da federação. A Carta Magna estabelece também a competência residual, ou seja, que esfera -- ou esferas -- de governo tem competência para criar outros impostos além dos nela mencionados e que condições devem ser atendidas para sua instituição. A partir da década de 60, o texto constitucional, além de listar os tributos, passou também a definir as características básicas de alguns deles.

A Constituição vigente, de 5 de outubro de 1988, estabelece que as unidades da federação -- União, Estados, Distrito Federal e Municípios -- podem instituir **impostos** -- e especifica a que nível de governo compete instituir cada um deles --, **taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviços específicos e divisíveis, e **contribuições de melhoria**, em decorrência de obras públicas. Ela atribui exclusivamente à União a competência para instituir **empréstimos compulsórios** -- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou guerra externa, e para financiar investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional --; **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas** -- sendo as demais unidades da federação autorizadas a cobrar de seus servidores contribuição social para custeio de sistemas de previdência e assistência social que os beneficiem --; **impostos extraordinários**, no caso de guerra externa ou sua iminência; e **impostos não discriminados no seu texto (competência residual)**.

Estão discriminados no Capítulo do Sistema Tributário da Constituição treze impostos, dos quais sete de competência da União, três dos Estados e três dos Municípios.¹ Apenas doze estão em vigor; o IGF -- imposto sobre grandes fortunas -- não foi até agora instituído. Algumas das características básicas de vários impostos estão ali definidas. Os impostos sobre o valor adicionado, especialmente o ICMS -- imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação --, são os mais detalhadamente tratados no texto constitucional.

¹ Dois impostos listados no texto constitucional de 5 de outubro de 1988, o adicional estadual do imposto de renda e o imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis, foram extintos, mediante Emenda Constitucional, a partir de 1º de janeiro de 1996.

O Capítulo do Sistema Tributário define também os princípios gerais de tributação, as limitações ao poder de tributar e a repartição das receitas tributárias entre os níveis de governo. Assim, o IR e o IPI -- impostos sobre renda e sobre produtos industrializados, respectivamente --, são instituídos e arrecadados pela União mas a receita é repartida com Estados, Distrito Federal e Municípios; a União entrega 50% da arrecadação do ITR -- imposto territorial rural -- aos Municípios; e estes também recebem dos Estados 50% do produto da arrecadação do IPVA -- imposto sobre a propriedade de veículos automotores -- e 25% da receita do principal imposto estadual, o ICMS.

Há, porém, outros capítulos da Constituição que também contêm matéria pertinente ao sistema tributário. Assim, o Capítulo da Seguridade Social -- conceito que, no Brasil, engloba as ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social -- prevê a cobrança de contribuições dos empregadores (incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro) e dos trabalhadores, e permite que quaisquer outras sejam instituídas para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. E é nas Disposições Constitucionais Gerais que foi assegurada a continuação da cobrança do PIS e do PASEP -- contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, respectivamente --, tributos existentes desde 1970 e que passaram a financiar o programa de seguro-desemprego. Também neste título se encontra a disposição que autoriza a cobrança de contribuições compulsórias dos empregadores, destinadas a financiar as atividades das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (patronal).

3. A Proposta de Reforma Tributária do Poder Executivo

3.1. As limitações da proposta

A Proposta de Emenda à Constituição enviada pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional restringe-se às disposições contidas no Capítulo do Sistema Tributário da Constituição. Trata-se, portanto de uma reforma parcial, visto que não se consideram, por exemplo, as contribuições sociais que, reconhecidamente, carecem de aperfeiçoamentos.

Mesmo em relação às disposições contidas no Capítulo do Sistema Tributário, a proposta preserva, em essência, os princípios básicos que nortearam os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte em 1988. São mantidas quase intactas as limitações ao poder de tributar das entidades da

federação e não se alteram as regras e percentuais das partilhas de tributos, que foram apenas ajustadas às mudanças propostas. Contudo, a principal alteração sugerida -- a criação, a partir de 1998, de um novo imposto sobre o valor adicionado que substituirá os atuais, IPI e ICMS -- é inovadora e importante. Por isso, merecerá tratamento a parte nesta nota.

A proposta apresentada pelo Poder Executivo é limitada também em outro sentido. Uma reforma tributária não se esgota na aprovação de Emendas à Constituição. Após a aprovação, é preciso mudar ou elaborar leis complementares e leis ordinárias. Muitas das leis brasileiras que tratam de matéria tributária precisam ser revistas, mesmo que não se alteresse a Constituição, por conterem disposições obsoletas ou insatisfatórias. Também os decretos e as normas e procedimentos administrativos precisam ser avaliados e, se necessário, modificados. Em particular, o novo imposto proposto, por ter administração conjunta da União e dos Estados e Distrito Federal, requererá considerável esforço de uniformização administrativa. Todo este trabalho ainda está por ser feito. Acresça-se que matérias que dizem respeito à federação -- como, por exemplo, a fixação de alíquotas de ICMS aplicáveis a operações interestaduais -- são usualmente tratadas em resoluções do Senado Federal.

Tão importante quanto a modificação de normas legais e administrativas é o aprimoramento das administrações fazendárias. Elas precisam ser modernizadas e fortalecidas para que combatam eficazmente a sonegação, assegurando o pleno cumprimento da lei. É inútil criar o melhor sistema tributário do mundo se não houver respeito às suas normas. Sem uma administração capacitada a garantir integral cumprimento da lei, ele será injusto e terá efeitos perversos sobre o sistema produtivo.

Em face dessas limitações, a proposta do Poder Executivo foi acusada de tímida por alguns, que esperavam uma reforma ampla que tudo resolvesse a um só tempo ou mesmo uma "revolução tributária" que tudo alterasse sem se preocupar com os impactos das mudanças sobre o sistema produtivo ou sobre a receita pública.² Contudo, ela tem sido objeto de intensa discussão, o que, por si só, demonstra que a proposta é mais importante do que seus acusadores crêem.

A história recente mostra claramente que no Brasil, em ambiente democrático, fracassaram ou tiveram maus resultados todas as tentativas de

² Entende-se por "revoluções tributárias" propostas de criação de um novo sistema tributário que desprezam a estrutura tributária vigente, fruto de longo processo de evolução. Para uma crítica às "revoluções tributárias", que estiveram em moda no Brasil, e cujo risco ainda não está totalmente afastado, ver R. Varsano, "A Evolução do Sistema Tributário ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas", mimeo, Rio de Janeiro, dez. 1995, seção 5

promover reformas tributárias muito abrangentes. Além disso, toda proposta importante de mudança na tributação tem o efeito colateral de alterar a distribuição de recursos entre as unidades da federação; caso não sejam previamente negociadas compensações para os perdedores e/ou gradualidade na implementação, a proposta se mostra politicamente inviável, ainda que seus méritos técnicos sejam unanimemente reconhecidos. Finalmente, note-se que, durante a transição para a nova situação, mudanças que aprimoram o sistema tributário tendem a gerar queda na arrecadação. Em meio a um processo de estabilização em que o ajuste fiscal é peça importante seria irresponsável promover uma mudança radical na tributação que pudesse por em risco as já precárias finanças públicas.

Por tudo isso, decidiu-se tratar a reforma tributária não como um evento pontual, mas como um processo, a ser executado ao longo do tempo. Assim, a Proposta de Emenda à Constituição que ora tramita no Congresso não pretende mais do que de ser o início de um processo longo de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, que é técnico mas também intenso em negociações políticas. Esta parece ser a única alternativa viável para se produzir uma reforma tributária de boa qualidade, em ambiente democrático, no Brasil. Se bem sucedido, o processo continuará além do final do século, adequando gradualmente o sistema tributário às novas condições impostas pelo ambiente econômico, sem causar traumas maiores ao setor produtivo e ao Estado brasileiro.

3.2. Principais objetivos e as mudanças a eles relacionadas

São objetivos principais da reforma proposta:

- Promover a justiça fiscal, principalmente através do combate à sonegação;
- Estimular a expansão e modernização do setor produtivo do país;
- Adequar a tributação à abertura do país para o exterior, eliminando entraves à competitividade das exportações e à competição no mercado nacional;
- Harmonizar a tributação no mercado interno, visando simplificar as obrigações dos contribuintes e reduzir seu impacto negativo sobre a eficiência econômica;

São principalmente as leis ordinárias -- onde são fixadas alíquotas e determinada a progressividade dos impostos -- e, sobretudo, a qualidade das administrações fazendárias -- evitando a sonegação -- que podem assegurar

maior grau de justiça fiscal. Mas, algumas mudanças podem ser feitas no texto constitucional com este objetivo. A proposta do governo:

- Possibilita que os governos municipais instituem um IPTU -- imposto predial e territorial urbano -- mais justo, ao alterar o texto constitucional para evitar dúvidas e ações judiciais a respeito de sua cobrança progressiva.
- Permite que o fisco federal requisite informações sobre as operações financeiras dos contribuintes. Não se trata de acabar com o sigilo bancário, a todos garantido pela Constituição, mas apenas de impedir que os sonegadores movimentem bilhões de reais, usando impunemente o sistema bancário, protegidos pelo sigilo.
- Acaba com uma das maiores brechas para sonegação existente no país, igualando as alíquotas do novo imposto sobre o valor adicionado aplicáveis às operações internas e às interestaduais. A diferença entre elas tem permitido que os sonegadores simulem vendas interestaduais e entreguem a mercadoria no seu Estado -- evento conhecido como o "passeio da nota fiscal" --, criando, a partir daí, uma cadeia de sonegações.
- Determina que as alíquotas do novo imposto sejam seletivas em função da essencialidade da mercadoria (atualmente a seletividade do ICMS é opcional). Assim, o Senado Federal -- que, segundo a proposta, terá competência para definir as alíquotas dos Estados -- deverá fixar alíquotas menores para os bens mais consumidos pelos mais pobres.

Quanto ao estímulo ao crescimento da produção, além da medida relativa às exportações, considerada adiante, a Proposta de Emenda à Constituição do Poder Executivo assegura:

- Total e imediata desoneração, em referência ao IPI e ao ICMS, dos bens de capital. Se eles não forem isentos, o adquirente terá direito a crédito do imposto sobre eles incidentes, inclusive, se for o caso, com ressarcimento em dinheiro. A mesma regra continuará valendo quando entrar em vigor, em 1998, o novo imposto.
- Não-incidência do ICMS sobre insumos, máquinas, implementos e tratores usados na agropecuária. Esta medida visa corrigir uma injustiça da legislação atual contra o pequeno produtor rural que não consegue manter escrituração fiscal e que, por isso, não consegue recuperar o imposto que paga sobre as mercadorias que usa para poder produzir.

A adequação da tributação ao maior grau de abertura do país é outro dos pontos mais importantes da proposta. Desde o início do Plano Real o valor das importações brasileiras dobrou, o que foi importante tanto para garantir a estabilidade dos preços como para a expansão do setor produtivo. As exportações, por outro lado, têm apresentado taxas de crescimento muito mais modestas. O risco de desequilíbrio externo foi a principal razão para que se contivesse o ritmo de crescimento da economia em 1995.

O desequilíbrio externo se deve, em parte, ao chamado "custo Brasil", isto é, custos incorridos pelos produtores brasileiros que excedem os de competidores estrangeiros em virtude de deficiências de infra-estrutura e institucionais. Destaca-se, dentre as últimas, a tributação a que os exportadores brasileiros estão sujeitos ao passo que seus principais competidores em outros mercados não pagam impostos indiretos sobre os produtos que exportam. A competição é desigual e o resultado é a perda de mercados.

Por outro lado, a regra geral no comércio exterior é que a tributação interna conceda igual tratamento ao produtor nacional e estrangeiro. Quando se deseja proteger o produtor nacional, utiliza-se o imposto de importação, mantendo-se a neutralidade dos impostos internos. Nos casos em que um país usa práticas comprovadamente desleais para competir, as normas internacionais autorizam a utilização das chamadas "medidas anti-dumping" ou direitos compensatórios, para restabelecer a igualdade na competição, evitando prejuízos à produção nacional.

No Brasil, a tributação interna não é neutra, havendo casos, inclusive, em que ela desprotege o produtor doméstico. Por outro lado, a aplicação de medidas compensatórias é ainda precária e extremamente vulnerável a ações judiciais.

A Proposta de Emenda Constitucional do Poder Executivo não resolve todos os problemas de tributação do comércio exterior; mas contribui para a continuação do processo de abertura do país prevendo:

- Desoneração plena de todas as exportações, em relação ao IPI e ao ICMS (e também ao novo imposto que os substitui em 1998), inclusive com ressarcimento em dinheiro, se necessário, de imposto pago pelo exportador antes de remeter a mercadoria para o exterior.
- Igualdade de tratamento pelo novo imposto para produtos nacionais e importados.

- Aplicação de direitos compensatórios, inclusive sobre importações já desembaraçadas, quando comprovadas práticas danosas à economia nacional por parte de outros países.

O último dos objetivos mencionados, a harmonização da tributação interna, é satisfeito pela criação do novo imposto, tratado na seção seguinte.

4. A Substituição do IPI e do ICMS Estadual pelo ICMS Partilhado

4.1. As características do ICMS partilhado

O imposto que, se aprovada a Proposta de Emenda Constitucional do Poder Executivo, substituirá o IPI e o ICMS a partir de 1998 é, como os dois mencionados, um imposto sobre o valor adicionado cobrado pelo método de crédito fiscal. Embora semelhante ao ICMS, tendo, inclusive, base idêntica à desse imposto, existem diferenças importantes entre eles.

Primeiro, o ICMS é um imposto do tipo produto bruto enquanto o novo imposto é do tipo consumo, eliminando-se, portanto, a dupla tributação dos bens de capital que prejudica o investimento.

Segundo, o ICMS -- e, também, o IPI -- adota o critério de "crédito físico" em relação aos bens adquiridos pelos contribuintes, ou seja, o contribuinte tem direito a crédito do imposto pago anteriormente apenas quando os bens intermediários adquiridos se incorporam fisicamente às mercadorias vendidas, não sendo concedidos créditos de imposto para os bens de uso ou consumo do contribuinte. Pretende-se que a legislação do novo imposto adote o critério de "crédito financeiro", concedendo-se crédito de imposto para todas as compras dos contribuintes.

Terceiro, corrige-se o tratamento concedido pela legislação do ICMS aos fluxos de comércio exterior, adotando-se plenamente o princípio de destino. De um lado, importações são equiparadas a transações internas, assegurando-se assim idêntico tratamento. De outro, todas as exportações são imunes ao imposto. Atualmente, apenas às exportações de produtos industrializados é assegurada a imunidade, sendo os produtos primários e semi-elaborados sujeitos, em princípio, à tributação.

Quarto, a legislação do novo imposto será mais simples que a do ICMS estadual -- que, ao longo dos anos, foi se tornando cada vez mais complexa e distante do conceito teórico de tributação do valor adicionado -- e uniforme em todo o país, o que simplifica muito as obrigações do contribuinte. Por exemplo, uma empresa que tenha estabelecimentos em

todo o Brasil e precisa, atualmente, conhecer 28 normas legais diferentes -- a da União, para o IPI, e as de 26 Estados e do Distrito Federal, para o ICMS -- passará a se sujeitar a uma só, igual em todo o país.

A simplificação obtida com a adoção de um ICMS partilhado pela União e pelos Estados e Distrito federal em substituição ao IPI e ao ICMS estadual merece ser enfatizada. Com o novo imposto, o contribuinte não mais precisará acompanhar as mudanças de alíquotas em cada uma das unidades da federação. As alíquotas serão uniformes, por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional. São só duas alíquotas por mercadoria, uma da União e outra dos Estados e Distrito Federal. Nas operações interestaduais -- dependendo de decisão do Senado Federal -- as alíquotas podem ser diferentes das aplicadas a operações internas; mas não importa para que Estado a mercadoria se destina: a alíquota da União é sempre a mesma e a dos Estados e Distrito Federal também. Enfim, ao invés das 30 alíquotas por mercadoria que existem atualmente, vão existir, no máximo, quatro.

O novo imposto permite que a escrituração fiscal, a ser prevista em lei, seja mais simples. A contabilidade de custos das empresas é também simplificada: o valor total do imposto -- a parcela da União mais a dos Estados e Distrito Federal -- embutido no valor da mercadoria é idêntico em todo o território nacional, não importando se o fornecedor está no mesmo Estado ou em outro. Ele só depende da mercadoria que está sendo comprada e do valor da compra. E, claro, as decisões sobre de onde comprar e a que preço vender não são afetadas pelo imposto, só pelas forças do mercado. Isto, além de simplificação, significa maior eficiência para o sistema econômico.

A proposta de imposto partilhado quebra a tradição brasileira que, como mencionado na seção 2, é de impostos com competência privativa de um nível de governo. Se bem sucedida, poderá ser o início a uma nova prática tributária no Brasil, que certamente se tornará importante em virtude da tendência de que as ações de governo, principalmente na área social, se realizem, cada vez mais, de forma coordenada e com descentralização da execução. Tributos partilhados podem, em muitos casos, substituir com vantagem as transferências intergovernamentais.

Outro ponto importante a destacar é que, se aprovada a proposta, pela primeira vez na história do Brasil a tributação de exportações será feita exclusivamente pela União. Desde o início do período republicano, quando o imposto de exportação era a principal fonte de receita dos Estados, vem-se tentando centralizar a política de comércio exterior, como recomenda toda a literatura sobre federalismo fiscal.

Finalmente, cabe observar que a proposta altera o tratamento das transações interestaduais, introduzindo um procedimento sem similar nos demais países que utilizam impostos sobre o valor adicionado, que é, como expressa um ex-Ministro da Fazenda, "um ovo de Colombo".³ Por ser uma inovação importante tal procedimento é tratado mais detalhadamente na subseção seguinte.

Resumem-se a seguir as características básicas do novo imposto proposto:

- **Base:** idêntica à do ICMS, abrangendo mercadorias e serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.
- **Alíquotas:** para cada bem, existem duas alíquotas, uma federal e a outra estadual, ambas incidentes tanto sobre operações internas a um Estado como sobre importações e, salvo resolução em contrário do Senado Federal, também sobre operações interestaduais.
- **Características das alíquotas:** tanto as alíquotas federais como as estaduais serão uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, e seletivas, em função da essencialidade das diferentes mercadorias ou serviços. Para uma dada mercadoria, a soma das alíquotas estadual e federal será sempre a mesma, não importando se a saída da mercadoria é para o Estado onde está localizado o contribuinte que a realiza ou para outro Estado. Da mesma forma, a importação da mercadoria sofrerá tributação idêntica à de sua similar produzida no país.
- **Fixação das alíquotas:** as alíquotas estaduais serão fixadas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e aprovada por pelo menos três quartos destes. As alíquotas federais serão fixadas em lei ordinária, vedada a edição de medida provisória.
- **Legislação:** é de competência privativa da União.
- **Administração, arrecadação e fiscalização:** cada unidade da federação administra, arrecada e fiscaliza a parte que lhe cabe do imposto.
- **Comércio exterior:** todas as importações serão tributadas e todas as exportações desoneradas do tributo.
- **Comércio interestadual:** o imposto será integralmente cobrado na origem, eliminando-se a sonegação que atualmente resulta da diferença

³ Mailson da Nóbrega. "O ICMS Federal é um Ovo de Colombo". Folha de São Paulo, 8 de dezembro de 1995

entre as alíquotas internas e interestaduais do ICMS. Prevê-se, porém, a adoção de procedimentos muito simples, descritos adiante, que atribuem a parcela estadual do imposto relativo às operações interestaduais, no todo ou em parte, ao Estado de destino do bem.

- **Método de cobrança:** semelhante ao do IPI e ICMS. Cada saída de mercadoria ou prestação de serviço gera dois débitos de imposto, um federal e outro estadual. Cada entrada de mercadoria ou aquisição de serviço de transporte ou comunicação dá direito a dois créditos de imposto. Ao final de cada período de apuração (por exemplo, mês), o contribuinte faz o balanço dos débitos e créditos relativos à União e ao Estado de sua localização e recolhe os impostos devidos (se houver).

4.2. A tributação do comércio interestadual ⁴

Nas operações interestaduais, tanto a parcela estadual como a federal do tributo serão cobradas integralmente no Estado de origem da mercadoria. Porém, o texto da proposta autoriza o Senado Federal, no caso de operações entre contribuintes, a adotar procedimentos que atribuam o produto da arrecadação da alíquota estadual, parcial ou totalmente, ao Estado de localização do destinatário da mercadoria, com o objetivo de ajustar a distribuição da receita entre o Estado exportador e o importador à desejada, a ser decidida pelo próprio Senado.

Alternativamente, o Senado poderá reduzir a alíquota estadual, ficando a alíquota federal automaticamente acrescida dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos. Neste caso, a uniformidade de cada uma das alíquotas -- estadual e federal -- não prevalece, mas a soma das duas continua uniforme em todo o país, ou seja, cada bem é sempre tributado com a mesma intensidade em todo o território nacional.

A alternativa descrita no parágrafo anterior nada mais é que a explicitação de um procedimento extremamente simples para ajustar a distribuição da parcela estadual do imposto entre os Estados. Ela usa uma característica dos impostos sobre o valor adicionado -- o efeito de recuperação (*catch up effect*) -- para resolver um dos principais problemas do ICMS atual. A solução, buscada tanto no Brasil como na Comunidade Econômica Européia (CEE) desde a década de 60, só é possível em virtude da natureza do novo imposto: um ICMS partilhado pela União e os Estados.

⁴ Esta seção reproduz partes de R. Varsano, "A tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual Versus ICMS Partilhado". Texto para Discussão nº 382. Rio de Janeiro, IPEA, set. 1995.

Em poucas palavras, o problema de tributação do comércio interestadual com o ICMS atual é o seguinte: se o imposto fosse totalmente cobrado no Estado de destino da mercadoria, haveria uma brecha para a sonegação (para o já mencionado "passeio da nota fiscal"); se o imposto fosse integralmente cobrado na origem, seria resolvido o problema de sonegação, mas a distribuição da receita entre Estados tornar-se-ia muito injusta, pois as unidades deficitárias no comércio interestadual são, em geral, as mais pobres. Por isso, adotou-se para o ICMS atual alíquotas interestaduais mais baixas que as internas.

Nesta sistemática, a distribuição da receita entre Estados é menos injusta do que no caso de cobrança integral do imposto na origem. A brecha para sonegação continua a existir, embora o ganho do sonegador, que depende da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, seja menor. Como no caso de saídas com destino à Zona Franca de Manaus as mercadorias não sofrem tributação, propiciando ganho máximo ao sonegador, é preferencialmente lá que as notas fiscais costumam passear.

A sistemática atual promove também transferências não desejadas de recursos entre as unidades da federação sempre que o imposto não incide sobre a operação seguinte à interestadual. Para entender este ponto, tomemos como exemplo as exportações de produtos industrializados, que são imunes ao ICMS. Vamos supor que o exportador adquira uma mercadoria em outro Estado, adicione-lhe algum valor, e revenda para o exterior. Segundo a legislação atual, a saída para o exterior não sofre a incidência do imposto e o Estado de localização do exportador tem que conceder o crédito de imposto relativo à mercadoria que ele comprou. Quando o imposto cobrado nas transações interestaduais pertence, no todo ou em parte, ao Estado de origem, a unidade da federação que exporta para o exterior é penalizada, pois está concedendo o crédito de um tributo que ela não arrecadou, o que provoca uma injusta transferência de recursos seus para o Estado produtor da mercadoria adquirida pelo exportador.

É importante, portanto, que se desvincule o local de cobrança do imposto da destinação dada aos recursos que ele gera. O ideal seria cobrar o imposto na origem, para evitar sonegação, e atribuir a receita ao Estado de destino da mercadoria, para que não haja a transferência de recursos a que se refere o parágrafo anterior (e, também, para beneficiar os Estados menos desenvolvidos). Existem diversos procedimentos já propostos que permitiriam, em tese, fazer isto com o ICMS atual (por exemplo, a criação de um fundo para redistribuição da receita de operações interestaduais ou de um sistema de compensação das notas fiscais interestaduais). Mas, todos eles são, do ponto de vista operacional, extremamente complexos e onerosos e, por isso, nunca foram postos em prática.

Quando o contribuinte paga um imposto partilhado pela União e os Estados, a desvinculação pode ser feita usando-se o procedimento explicitado no texto da Proposta de Emenda do Poder Executivo, em que a União faz as vezes de intermediário entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. O procedimento permite a cobrança integral do imposto na origem e o rateio automático da receita, na proporção que se desejar, entre os dois Estados envolvidos na transação, sem qualquer despesa de administração para os governos federal e estaduais e sem exigir obrigações acessórias dos contribuintes.

Vamos supor, para simplificar o texto, que as alíquotas dos Estados e da União aplicáveis à uma dada mercadoria sejam 15 e 4%, respectivamente. Vamos supor também que o Senado Federal decida que a receita que cabe aos Estados nas operações interestaduais deve pertencer integralmente à unidade a que se destinem as mercadorias. Para que isto ocorra, ele determina que a alíquota dos Estados aplicável a todas as operações interestaduais seja igual a zero. No caso da mencionada mercadoria, a alíquota da União aplicável àquelas operações fica automaticamente acrescida de 15 pontos percentuais (igual, portanto, a 19%). O procedimento funciona da seguinte forma:

1. O contribuinte que realiza a saída de mercadoria para contribuinte localizado em outro Estado:

a) Lança na sua contabilidade um débito de imposto estadual, com alíquota igual a zero, assegurada a manutenção dos créditos de imposto pago aos Estados, referentes a operações anteriores; e

b) Lança um débito de imposto federal, com alíquota igual a 19%, mantidos os créditos relativos a imposto pago anteriormente à União.

2. Na entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte do outro Estado, como consequência do item 1, seu adquirente:

a) Não tem qualquer crédito de imposto a lançar contra o Estado de destino; e

b) Lança o crédito de imposto da operação interestadual contra a União, com alíquota de 19%.

Os resultados deste procedimento extremamente simples correspondem exatamente ao que se deseja:

1. A saída da mercadoria para outro Estado sofreu tributação total idêntica à que sofreria se fosse destinada à própria unidade. Não há espaço para o "passeio da nota fiscal":

2. A mercadoria saiu do Estado de origem totalmente desonerada do imposto estadual. Pagou zero ao sair e o contribuinte manteve os créditos relativos a operações anteriores. Estes créditos correspondem a imposto que o Estado de origem arrecadou previamente. Logo, ele nada está perdendo;

3. Como a mercadoria entrou no Estado de destino sem ônus de imposto estadual, este não tem qualquer crédito de imposto a conceder e, na operação seguinte, estará arrecadando imposto, com a alíquota de 15%, sobre uma saída cujo valor total inclui o da transação interestadual. Se a saída seguinte for isenta (como as exportações) ou não existir (por exemplo, bens de capital), a mercadoria permanecerá completamente desonerada, exatamente como se deseja, sem que ocorra qualquer transferência de recursos do Estado de destino para o de origem;

4. Na operação interestadual, foi lançado pelo contribuinte um débito de imposto a favor da União que, de fato, deveria ser um débito a favor dos Estados. Mas, na operação seguinte, a União tributa a saída da mercadoria com a alíquota de 4% e concede crédito, com alíquota de 19%, ao contribuinte que a adquiriu. O crédito anula o débito anterior e, ao final, a receita da União é exatamente a correspondente à sua parcela do imposto (4% sobre o valor da nova saída). Portanto, a União nada ganha ou perde; só tem, de fato, o papel de intermediário.

5. Em todo esse processo, nada aconteceu que complique a vida do contribuinte que realizou a saída. Seus procedimentos contábeis foram exatamente os mesmos de uma operação interna e o imposto total pago foi idêntico. Apenas debitou a mais na conta referente à União o que debitou a menos na relativa ao Estado;

6. Da mesma forma, nada complicou os procedimentos do contribuinte que adquiriu a mercadoria. Apenas deixou de lançar um crédito contra o Estado, compensado com o crédito maior lançado contra a União:

Caso o Senado Federal prefira atribuir uma parcela da receita dos Estados ao Estado de origem e outra ao de destino, o procedimento é idêntico ao descrito, bastando mudar as alíquotas interestaduais da União e dos Estados.

Vamos supor que as alíquotas dos Estados e da União aplicáveis à mercadoria sejam 15 e 4%, como antes, mas que o Senado decida atribuir um terço da receita que cabe aos Estados à unidade de origem e dois terços

à de destino da mercadoria. Para tanto, basta que ele fixe a alíquota dos Estados nas operações interestaduais em 5%. A alíquota da União fica automaticamente aumentada para 14%. Neste caso, o contribuinte que realiza a saída de mercadoria para outro Estado: lança na sua contabilidade um débito de imposto estadual com alíquota igual a 5%, assegurada a manutenção dos créditos de imposto pago aos Estados relativos a operações anteriores; e um débito de imposto federal com alíquota igual à 14%, tendo direito aos créditos por imposto pago anteriormente à União. Os resultados são análogos aos descritos anteriormente.

Cabe lembrar, porém, que, caso a receita das operações interestaduais não seja totalmente atribuída ao Estado de destino, este estará concedendo crédito de imposto que não arrecadou quando a saída seguinte, realizada pelo adquirente da mercadoria, for isenta ou não existir (casos de exportações e bens de capital, respectivamente). Mantém-se a situação que existe atualmente, com a vantagem, porém, de eliminar a oportunidade de sonegação propiciada pela diferença entre a alíquota interna e interestadual. A única forma simples de desonerar completamente as exportações e bens de capital sem que ocorra redistribuição injusta de recursos entre as unidades da federação é a adoção do princípio de destino no comércio interestadual.

Nos casos de petróleo e seus derivados e energia elétrica, o texto atual da Constituição determina a não-incidência do ICMS sobre operações que destinem esses bens a outros Estados. Isto equivale, na prática, a atribuir a receita integralmente ao Estado de destino do bem. Esta regra foi mantida pelo texto da Proposta de Emenda, que determina que nas transações interestaduais com esses bens a alíquota dos Estados seja eliminada e acrescida à da União. Este procedimento é idêntico ao aqui descrito, com os mesmos resultados: a receita cabe inteiramente ao Estado de destino da mercadoria, servindo a parcela do imposto que cabe à União apenas de meio para que a transferência de recursos de um Estado para outro se processe automaticamente através da contabilidade dos contribuintes.

Finalmente, importa lembrar que tudo o que foi exposto nesta subseção refere-se a transações interestaduais entre contribuintes. As operações entre contribuinte e não-contribuinte são, no texto da Proposta bem como no atual da Constituição, tratadas da mesma forma que operações internas, ou seja, a receita pertence integralmente ao Estado de localização do produtor ou comerciante que realiza a saída.

5. Duas Questões para Futuras Reformas

Ressaltou-se nesta nota o caráter parcial da proposta de reforma tributária ora em discussão no Brasil e o fato de que ela pretende ser apenas um passo adicional importante no sentido de aprimorar a tributação no país. Nesta seção apresentam-se sumariamente duas questões igualmente importantes que não foram abordadas pela proposta em discussão e que precisarão ser consideradas brevemente -- a qualidade das contribuições sociais e a tributação dos serviços.

5.1. A tributação em cascata das contribuições sociais

Com a manutenção da inflação em níveis baixos e com o aumento do grau de abertura da economia brasileira, vão se tornando óbvias as distorções que a tributação de má qualidade impõe à alocação de recursos. Problemas antes pequenos em face das enormes distorções criadas pela inflação e da elevada proteção assegurada aos produtores nacionais ganham vulto na economia estável e aberta.

A clara preferência que a União tem demonstrado por tributos facilmente arrecadáveis e não partilhados com Estados e Municípios significou deterioração da qualidade da tributação. O IPMF -- imposto provisório sobre movimentações financeiras --, tributo já extinto mas cuja recriação, como contribuição social, está sendo cogitada, e a COFINS -- contribuição para o financiamento da seguridade social --, que é atualmente uma das principais fontes de receita da União, bem como o PIS, são tributos em cascata, que além de distorcerem a alocação dos recursos, reduzem a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo e, principalmente, no doméstico.

No caso do mercado externo, tem-se buscado mitigar seus efeitos mediante compensações para os exportadores, o que é uma solução paliativa e menos adequado que a reforma. No caso do mercado doméstico, com a redução das tarifas de importação e, principalmente, com a formação do Mercosul, implicando sua eliminação nas transações entre países membros desse mercado, o impacto dos tributos em cascata sobre a competitividade já se faz sentir e, com o aprofundamento do processo de abertura, tornar-se-á, em pouco tempo, intolerável.

Enquanto os produtos nacionais sofrem a incidência em cascata desses tributos ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização, seus competidores estrangeiros são onerados apenas nos estágios finais dessa cadeia. Não há meios de, a exemplo do que se tem feito com as

exportações, compensar a desvantagem competitiva a que os impostos em cascata sujeitam os produtos nacionais no próprio mercado doméstico. A única forma de compensação possível, via imposto de importação, contraria os princípios que norteiam o Mercosul. Logo, a única solução viável é a substituição dos tributos em cascata por outras fontes de receita, o que terá que ocorrer no futuro próximo.

Cabe observar que a nitidez do impacto perverso da tributação tende a gerar demandas fortes, não por melhoria do sistema, mas no sentido de reduzir a carga tributária. É preciso evitar que tais demandas sejam transformadas em objetivo de uma reforma, pois não será possível, no futuro próximo, compatibilizar o necessário ajuste fiscal do setor público brasileiro com redução da carga tributária.

Observe-se também que a eliminação da tributação em cascata dificilmente poderá ocorrer sem que antes se promova uma ampla reforma da administração fazendária que lhe confira meios para arrecadar competentemente tributos cujo controle é relativamente mais difícil; e sem que se alterem as regras que regem as transferências intergovernamentais, que estimulam a União a preferir arrecadar tributos não partilhados ao invés dos de melhor qualidade, como os impostos sobre a renda e sobre o valor adicionado.

5.2. A tributação dos Serviços

Tanto o ICMS atual como o proposto para vigor a partir de 1998 incidem somente sobre serviços de transporte e de comunicação. Os demais serviços são tributados pelo ISS -- imposto sobre serviços de qualquer natureza --, de competência municipal, que não tem as características de imposto sobre o valor adicionado. Existem bons argumentos econômicos favoráveis à incorporação dos serviços atualmente tributados pelo ISS à base do novo imposto proposto. São eles:

- O ISS não é uma fonte de receita plenamente adequada aos Municípios brasileiros. Na maioria deles a base tributária é tão pequena que não justifica esforço de cobrança; e diferenças de alíquotas entre as jurisdições, que são relativamente pequenas e muito abertas, tendem a afetar a localização dos prestadores de serviços, o que estimula "guerras fiscais" caso cada Município seja autônomo para fixar as suas alíquotas.⁵

⁵ As "guerras fiscais", em que cada unidade da federação tenta atrair investimento para seu território mediante a concessão de benefícios fiscais maiores que os concedidos pelas demais, são atualmente importante causa de deterioração das finanças dos Estados e Municípios brasileiros. Algumas das alterações que a Proposta de Emenda do Poder Executivo busca introduzir no texto constitucional visam coibi-las. Cabe observar que, no

- Devido à diferença entre as alíquotas do ISS e do ICMS -- as primeiras são bem menores que as últimas -- os serviços destinados ao uso final são subtributados em relação a mercadorias. Como o consumo de serviços tende a se concentrar nas classes de renda mais altas, este fato contribui para aumentar a regressividade do sistema tributário;
- Os serviços de uso intermediário são, ao contrário, supertributados em relação às mercadorias. Isto ocorre porque o custo dos serviços se incorpora ao das mercadorias produzidas pelos que os utilizam, o que os submete, além da tributação pelo ISS, à pelo ICMS e IPI. Em consequência, um serviço produzido internamente por um produtor de mercadorias é menos tributado que um serviço adquirido. Há um desestímulo à terceirização, cada vez mais usada em todo o mundo para aumentar a produtividade;
- A parcela do valor das mercadorias exportadas que corresponde ao custo dos serviços insumidos produzidos por terceiros é onerada pelo ISS.

Por outro lado, existem dificuldades a serem vencidas para que se incorpore os serviços à base do novo imposto:

- A tributação dos serviços através de um imposto sobre valor adicionado é muito mais complexa que a de mercadorias. É necessária uma grande massa de normas, quase que específicas para cada tipo de serviço. Os países europeus, a despeito de já disporem dessas normas e de vasta experiência, ainda enfrentam problemas insatisfatoriamente solucionados. No Brasil, tal questão praticamente não foi discutida, mesmo no meio acadêmico, pouco se sabendo a seu respeito.
- A incorporação dos serviços à base do novo imposto, significaria queda, em relação à situação atual, dos recursos deles arrecadados. Isto ocorreria porque a maior parte dos serviços é de uso intermediário e não geraria arrecadação, pois, a cada débito de imposto corresponderia um crédito de igual valor para seu adquirente. Evidentemente, a perda seria parcialmente compensada pela elevação da alíquota incidente sobre os serviços de uso final. Os dados atualmente disponíveis referentes ao ISS são precários, não permitindo avaliação dessas perdas e ganhos.
- Já não é pequeno o número de Municípios que arrecadam ISS e a receita total está longe de ser desprezível. Em 1992, ela era da ordem de US\$ 1,5 bilhões, representando cerca de 11% dos recursos tributários disponíveis dos Municípios (isto é, da receita própria mais transferências recebidas da

caso dos Estados, a adoção do princípio de destino no comércio interestadual tem, em adição às vantagens já mencionadas no texto, a de impor um limite natural à possibilidade de promover "guerras fiscais".

União e dos Estados). A questão que se coloca é como compensá-los pela perda desta fonte de receita se, ao ocorrer a incorporação, uma parte da arrecadação simplesmente desaparece.

Assim, a despeito de, do ponto de vista econômico, existirem fortes razões para a incorporação dos serviços à base do novo imposto, em face das dificuldades de ordem administrativa e financeira, o Poder Executivo, ainda que reconhecendo a importância de generalizar a tributação sobre o valor adicionado e defendendo a futura integração dos serviços à base do ICMS, julgou prematuro incluir esta medida na proposta enviada ao Congresso Nacional.⁶ Também pesou na decisão argumento de cunho político: de um lado, os governos municipais não querem perder esta fonte de receita; de outro, os estaduais não fazem questão de ganhá-la, pois sabem as dificuldades administrativas (e também de fiscalização) que encontrarão pela frente e as pesam contra o volume de nova arrecadação que será gerado que, para cada um deles, não será importante.

6. Observações Finais: O Processo Político da Reforma

As principais mudanças promovidas pela proposta de reforma cujas linhas gerais foram aqui descritas, são a desoneração das exportações e dos bens de capital. Além disso, a proposta provê meios para que, pendente de decisão do Senado Federal, se adote o princípio de destino no comércio interestadual.⁷ Ela é certamente benéfica para a economia brasileira (e este é claramente seu principal objetivo). Mas, a menos que se prevejam compensações, implica perdas e redistribuição de recursos para as unidades da federação. Assim, a questão financeira gera risco de inviabilidade política para mudanças que são desejáveis do ponto de vista econômico.

Era lícito, portanto, esperar que, no primeiro momento, as mais fortes reações à reforma proviessem dos mais atingidos diretamente pelas mudanças, os governos estaduais, que perdem receita de imediato, ainda que possam recuperá-la a mais longo prazo. Quanto aos Municípios, poderia haver resistências a perdas financeiras, posto que o valor das transferências que recebem dos Estados seria afetado. As reações dessas unidades seriam bem mais fortes caso se decidisse eliminar o ISS, aglutinando os fluxos de produtos e serviços em uma única base fiscal.

⁶ Ver a Exposição de Motivos que acompanhou a Proposta de Emenda à Constituição enviada pelo Poder Executivo ao Legislativo.

⁷ A Exposição de Motivos explicita a preferência do Poder Executivo Federal pela adoção do princípio de destino. Contudo, a despeito das vantagens propiciadas pela sua adoção, aqui já consideradas, a proposta deixa a decisão a cargo do Senado Federal, por se tratar de questão que envolve conflito de interesses entre unidades da federação.

Em vista disso, era importante para a aceitação da reforma conceber formas de compensação, ainda que temporárias, para perdas que os governos estaduais viessem a sofrer. Obviamente, uma das formas de compensar as perdas de arrecadação devido à desoneração de exportações e bens de capital seria aumentar a tributação incidente sobre bens destinados ao consumo doméstico. Mas isto, além de não ser matéria passível de tratamento no nível constitucional -- o que impediria a explicitação da compensação na proposta-- esbarraria, no curto prazo, no impacto indesejado sobre o nível de preços em meio a um plano de estabilização e na resistência que encontraria da sociedade em um ambiente que já é de contenção da demanda agregada e com a carga tributária atingindo seu recorde histórico.

Nessas circunstâncias, a única alternativa era utilizar recursos da União para efetuar as compensações. De fato, a proposta prevê compensação temporária para as perdas devidas à imunidade proposta para as exportações; e discute-se agora a forma de compensar as ocasionadas pela desoneração dos bens de capital. Como a União já encontra dificuldades para evitar déficit em sua execução financeira é de suma importância que as compensações se limitem ao mínimo necessário à aceitação das mudanças e que estas sejam feitas seqüencialmente. Como mencionado na seção 3, esta é uma das razões porque a proposta ora em discussão no Brasil é apenas o primeiro passo de uma reforma ampla e, ainda assim, requer grande dose de negociação política, o que implica prazo de tramitação no Congresso relativamente longo.

Uma reforma tributária, mesmo quando visa unicamente a melhoria da qualidade da tributação, sem qualquer intenção de aumento da carga tributária global, promove uma redistribuição de recursos entre todos os agentes econômicos. Até que se discutam suas propostas concretas todos se pronunciam a seu favor, pois cada agente tem em mente uma reforma que o inclui entre os ganhadores. Quando uma proposta, qualquer que seja ela, é anunciada, verifica-se o óbvio: não existe reforma que traga ganhos imediatos para todos. Somente no longo prazo, quanto os impactos econômicos de uma reforma como a pretendida no Brasil - crescimento do investimento e das exportações e, conseqüentemente, da produção, do nível de emprego, da renda e das receitas públicas - se fazem sentir, é possível ocorrer (e, em geral, nem mesmo no longo prazo ocorre) uma situação em que não há perdedores em decorrência das mudanças. Por isso, o processo político da reforma tributária, mesmo quando esta é reclamada por todos, é sempre longo e difícil.