

# Desenvolvimento exige um novo sistema tributário

*Francisco Dornelles e José Roberto Afonso*

## UM PROCESSO DE MUDANÇAS

Por que o Brasil não pode ter um sistema tributário minimamente parecido com o adotado pela maioria das economias emergentes (para não dizer das avançadas)?  
Por que não pode desonerar por completo as exportações?  
Por que continua a ser dos raros países do mundo que tributa os investimentos produtivos?  
Por que não pode coletar a maior parte de sua receita de um imposto sobre a renda, um sobre o consumo (ainda que cobrado no

formato de valor adicionado) e um sobre o patrimônio, outro sobre comércio exterior, e uma contribuição social que incida apenas sobre a folha salarial, e o resto com arrecadação residual?

O Brasil pode e precisa de uma mudança tributária para valer. Não usamos a palavra “reforma” de propósito, porque iria passar a ideia de que o sistema vigente só precisa de consertos e ajustes. Temos defendido que o país precisa ir além de apenas reformar: precisa construir um novo sistema tributário.

---

**Francisco Oswaldo Neves Dornelles** é senador da República, doutor em Direito Financeiro pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e vice-presidente da Fundação Getúlio Vargas e **José Roberto Afonso** é economista do BNDES, cedido ao Senado Federal como consultor técnico, e doutorando do Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (Unicamp).

---

Este texto reproduz, em parte, argumentos, citações e análises apresentadas pelos autores em diferentes trabalhos, artigos, discursos e pronunciamentos. Como de praxe, as opiniões aqui expressas são de responsabilidade exclusiva dos autores e não das instituições a que estão vinculados. Elaborado com base em informações disponíveis até 19/02/2010.

O Senado Federal estuda a matéria desde 2007, com o envolvimento de parlamentares de diferentes partidos e regiões, tendo sido aprovada proposta em subcomissão presidida pelo senador Tasso Jereissati e relatada por um dos autores deste artigo (Francisco Dornelles).<sup>1</sup> Uma versão ampliada e atualizada está sendo publicada, no início de 2010, em nova série de publicações do Senado (Perspectivas).<sup>2</sup> Faz-se mister salientar que não há divergência de fundo com o projeto de reforma tributária proposto pelo Executivo federal<sup>3</sup> e ainda em apreciação na Câmara dos Deputados. Só que os Senadores optaram por mais ousadia no desenho das mudanças, por entenderem que tantas distorções no atual sistema exigem soluções mais urgentes e profundas.

Vale esclarecer nosso entendimento de que os alicerces do sistema tributário vigente continuam sendo aqueles fincados em meados dos anos 1960. A Constituição de 1988 mais reformou do que mudou aquela estrutura.<sup>4</sup> Embora tenha modernizado os impostos e descentralizado as suas receitas, a mesma Constituição, em outros títulos, fora do campo das

finanças públicas, abriu o caminho para a formação de outro sistema, no qual ficou fácil aumentar a carga, explorar bases arcaicas e recentralizar as receitas. Assim, o sistema de impostos foi desfigurado pela criação de um sistema paralelo, em que contribuições e taxas foram criadas, majoradas e cobradas como se impostos fossem. Se o atual sistema é inegavelmente eficiente para arrecadar, por outro lado, peca cada vez mais no que tange à qualidade – é cumulativo, opaco, iníquo, complexo, oneroso.

Poucos anos depois de promulgada a última Constituição, surgiram propostas de reforma tributária das mais diferentes inspirações e com os mais distintos formatos, até a ideia incomum de criar um imposto único. Todos esses projetos fracassaram. Quando algo acabava aprovado pelo Congresso, quase sempre se prestou a aumentar a carga tributária.<sup>5</sup>

Nesse contexto, é preciso revisar o tratamento que foi dispensado aos projetos de reforma tributária dos anos anteriores. Não se deve concentrar demasiada atenção na mudança constitucional e menosprezar ou abandonar as alterações na legislação ordinária

e nos regulamentos. Um dos equívocos cometidos por projetos de reforma tem sido o de iniciar o debate pela apresentação e exame de um texto legal, ou seja, começando pelo que deveria ser o fim. Antes de formular um texto legal, cabe avaliar o consenso em relação ao desenho proposto, principalmente no que tange aos seus aspectos federativos.

O grande desafio é passar do diagnóstico para as mudanças. É preciso ampliar os horizontes da análise e, sobretudo, dos objetivos e das mudanças necessárias. Estas não podem mais ser focalizadas apenas na criação de um, dois ou três impostos sobre o valor adicionado – afinal, é preciso mudar o sistema, e não apenas reformar o ICMS ou mesmo os tributos indiretos.

O roteiro que traçamos para essa mudança abrangente é iniciar pelo desenho do que deve ser o ideal de um novo sistema. Para tanto, há um entendimento de partida de que a construção de um novo sistema tributário constitui um processo. Ela não pode ser limitada a apenas um ato. Não é possível desatar todos os nós do sistema com uma única emenda constitucional, por mais bem preparada que seja.

Havendo entendimento sobre os seus fundamentos, passar-se-ia a examinar as estatísticas fiscais, estimando a arrecadação e a situação que adviriam para cada esfera de governo e ente federado com a adoção do novo desenho, entre outros aspectos quantitativos. Só então caberia

<sup>1</sup> Para o relatório detalhado dos trabalhos já realizados no âmbito do Senado Federal, e para conhecer o detalhamento da proposta, ver: <http://www.senado.gov.br/web/senador/tassojereissati/Destaques/PropostaTributaria.pdf>.

<sup>2</sup> Ver: Proposta de Sistema Tributário, Perspectiva Senado, Brasília, Edições Técnicas do Senado Federal, 2010.

<sup>3</sup> A proposta apresentada pelo Ministério da Fazenda em 28/02/2008 foi detalhada em cartilha disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>.

<sup>4</sup> Aprofundamos essa opinião no capítulo “O Sistema Tributário da Constituição de 1988”, de nossa autoria no livro *Constituição de 1988 – O Brasil 20 Anos Depois*, Volume IV, pp.203-244, Brasília, Senado Federal, 2008.

<sup>5</sup> Para aprofundar essa análise, dentre outros, ver José Roberto Afonso e Ricardo Varsano, “Reforma Tributária: Sonhos e Frustrações”, em F.Giambiagi, J.G.Reis e A.Urani (editores), *Reformas no Brasil: Balanço e Agenda*, pp.289-324, Rio de Janeiro, Editora Nova Fronteira, 2004.

**A proposta do Senado é criar um único e amplo imposto nacional sobre valor adicionado, o IVA Nacional, que será cobrado pelos estados, recolhido integralmente na origem e com arrecadação nacional**

passar ao exame da redação dos textos constitucionais e legais,<sup>6</sup> como indicado na proposta minimamente pré-acordada. Para dimensionar quanto se precisa arrecadar, é preciso considerar, primeiro, quanto se precisa gastar, especialmente com os programas sociais básicos, e, segundo, como distribuir a receita nacional dentro da federação, especialmente atentando para os estados e para as prefeituras.

Voltando ao processo das mudanças, ele deve ser gradual e progressivo, tanto no campo da legislação tributária (primeiro, ordinária; depois, constitucional), quanto da administração tributária. A apreciação da proposta da emenda constitucional não dependerá e nem condicionará muitas das possíveis mudanças legislativas e administrativas.

No âmbito da legislação infraconstitucional, independentemente da aprovação da emenda constitucional, entre outras alterações poderiam ser elaborados os regulamentos que consolidassem toda a legislação de cada tributo e em cada esfera de governo, assim como poderiam ser iniciadas a desoneração efetiva das exportações e dos investimentos produtivos – incluindo o

equacionamento gradual do passivo de créditos tributários acumulados, especialmente no caso do ICMS dos exportadores – e mudanças imediatas na legislação federal (que serão examinadas na penúltima seção deste texto). Já no caso da administração tributária, são sugeridas as seguintes mudanças: a criação e a implantação de cadastro único de contribuintes, em caráter nacional, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, e, se possível, também de veículos e de bens imóveis; a implantação da emissão eletrônica de notas fiscais, com um só procedimento em todo o território nacional; a organização de um sistema integrado de informações fiscais, abrangendo dados e ações de todas as administrações fazendárias, inclusive as estaduais e as municipais; e a obrigação de que o contribuinte seja informado do montante estimado do conjunto de tributos hoje incidentes sobre a venda de uma mercadoria ou sobre a prestação de um serviço.

Já no âmbito constitucional, a proposta é reduzir o capítulo do sistema tributário a três poucas e bem definidas matérias: a definição de tributo e dos seus limites; a distribuição das competências tributárias entre os

<sup>6</sup> Vale observar que a proposta do Senado Federal, por construir um novo sistema tributário, ao invés de simplesmente reformar o vigente, inspirou algumas das emendas apresentadas na Câmara dos Deputados ao projeto do Executivo federal, encabeçadas pelos deputados Mário Negromonte (nº 106 e 207); José Aníbal (nº 113, 114 e 115); Paulo Renato de Souza (nº 116); e Mussa Demes (nº 351). A vinculação é em torno de princípios, e não necessariamente de forma. Nem sempre as emendas em questão trazem menção expressa à proposta do Senado nas respectivas justificativas, como também não seguem exatamente as mesmas diretrizes apontadas no segundo bloco deste documento. Mas, nem por isso, não deixam de guardar forte relação com os princípios defendidos na proposta do Senado, especialmente em torno do processo de construção paulatina de um novo sistema; da dita “desconstitucionalização”; e da simplificação radical dos tributos a serem exigidos no novo sistema. A opção no Senado, como já dito, foi a de não assumir um texto constitucional na partida das discussões. Mas, se eventualmente interessar o teor das emendas, estas foram publicadas na íntegra no anexo do livro recém-lançado *Perspectiva Senado*, já citado.

entes federativos; e a fixação das parcelas da receita a serem repartidas entre eles. Toda e qualquer norma que trate da extração compulsória de recursos pelo Poder Público, hoje dispersa entre vários capítulos da Carta Magna, deve ser transferida para o capítulo do sistema tributário.<sup>7</sup> Na seção seguinte desta análise, serão comentados alguns aspectos dessa proposta.

Vale observar que o elo entre as propostas para alteração legislativas e constitucionais envolveria o Código Tributário. A proposta é que este passe a concentrar a regulamentação do novo sistema, sendo transferidos para ele todo o detalhamento e todas as normas específicas hoje discriminadas no texto constitucional, de modo que só quando o referido diploma legal entrasse em vigor é que também seria adotado o novo sistema.

Antes de aprofundar o processo de mudanças proposto, gostaríamos de destacar que,

entre tantos objetivos a serem perseguidos para a construção de um novo sistema tributário, é preciso eleger uma prioridade, e a nossa sugestão é de que seja uma radical simplificação. Se a parcela visível da carga tributária já é alta, acima de 35% do PIB, muito acima da média das economias emergentes, e a ainda se soma uma carga invisível, que é representada pelo custo de pagar tributos.<sup>8</sup> O Brasil é campeão mundial nesse quesito, com larga folga de vantagem para os outros países que se excedem na burocracia. Um estudo publicado pelo Banco Mundial (denominado “Paying Taxes”) apurou que uma empresa padrão gastava por ano 2.600 horas para pagar os impostos básicos no Brasil em 2008.<sup>9</sup> Entre os 177 países analisados, em apenas 23 são exigidas mais de 500 horas/ano, sendo profunda a diferença do Brasil em relação aos países desenvolvidos e até mesmo aos emergentes.<sup>10</sup> Aldo Bertolucci, em tese de doutorado

na Universidade de São Paulo (USP), calculou o custo (financeiro) de pagar impostos no país: 0,32% da receita tributa na média de amostra de grandes companhias abertas, sendo 1,66% no caso das menores empresas. Ele estimou o custo nacional de pagar tributos em 0,8% do PIB, e o de arrecadar, em 0,2% do PIB, totalizando 1% do PIB. Essa carga invisível é resultado da má qualidade e da estrutura pouco funcional do sistema tributário brasileiro,<sup>11</sup> e por isso a sua redução é o objetivo central da proposta do Senado.

## APROPOSTA CONSTITUCIONAL

Em uma federação de direito e de fato, a mudança constitucional no capítulo tributário que primeiro precisa ser enfrentada envolve a definição e a divisão federativa das competências tributárias. A proposta é radicalizar na simplificação do sistema: concentrar as competências de tributos que gravam a renda, os lucros, o comércio exterior e a folha salarial, na União; as que incidem sobre o mercado doméstico de produtos e serviços, nos estados; e as relativas à propriedade imobiliária, nos municípios. O fato de um governo centralizar a cobrança e a fiscalização do imposto não significa que a receita lhe pertença integralmente.<sup>12</sup>

Para o debate sobre o impacto da tributação no desenvolvimento, vale aprofundar a proposta para a criação de um único e amplo imposto sobre valor adicionado –

<sup>7</sup> São casos de matérias tributárias tratadas em outros capítulos da Constituição: a contribuição econômica incidente sobre combustíveis e remessas (CIDE), prevista no art. 177, § 4º, e o tratamento diferenciado para microempresas, determinado pelo art. 179, ambos no título da Ordem Econômica; as contribuições para o financiamento da seguridade social, discriminadas no art. 195, I e II, e seus parágrafos, bem como as contribuições do salário-educação, citada no art. 212, § 5º, e o redirecionamento das contribuições do PIS/Pasep para custeio do seguro-desemprego, na forma do art. 239, ambos na Ordem Social.

<sup>8</sup> Curiosamente, *compliance* é palavra cada vez mais usada na literatura inglesa sobre tributação para qualificar os gastos para pagar impostos, mas não existe uma boa tradução para a língua portuguesa.

<sup>9</sup> A edição de 2010 do mesmo estudo foi divulgada recentemente – ver síntese em: [http://portugues.doingbusiness.org/documents/DB10\\_Overview\\_Portuguese.pdf](http://portugues.doingbusiness.org/documents/DB10_Overview_Portuguese.pdf). Na classificação mais geral do estudo, entre 183 países pesquisados, o Brasil aparece na 150ª posição no critério “pagamento de impostos”. Especificamente no quesito “tempo para pagar impostos”, o Brasil continuou reclamando 2.600 horas/ano.

<sup>10</sup> O tempo gasto no Brasil para pagar apenas os impostos sobre consumo (1.374 horas/ano) é tão elevado que supera o gasto para apurar todos os impostos em 174 países do mundo. Apenas dois países, Camarões e Ucrânia, conseguem superar o Brasil no tempo gasto para pagar impostos sobre consumo.

<sup>11</sup> Não custa mencionar que a complexidade do sistema não apenas encarece os custos de pagar impostos, como também os de arrecadar. O gasto público nacional com administração de receitas das três esferas de governo está na casa de R\$ 3 bilhões ao ano, ou seja, 0,13% do PIB, segundo os balanços contábeis de 2007 publicados pela STN.

<sup>12</sup> As atuais experiências bem-sucedidas na repartição de impostos entre estados e municípios – como no caso da quota-parte municipal do ICMS e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) –, bem como das transferências vinculadas à educação – caso do Fundeb –, indicam que é possível repartir o produto da arrecadação já na rede bancária, de modo automático e no mais curto período de tempo possível, sem que a receita transite pelos cofres do governo responsável pela coleta do imposto.

**O novo imposto será um autêntico tributo sobre valor adicionado, nos moldes adotados na Europa há tempos e, agora, na imensa maioria dos países do mundo**

o IVA Nacional. Será assim chamado porque a sua legislação e a sua regulamentação terão caráter nacional.

Esse imposto incidirá sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços. As demais receitas hoje alcançadas pela Cofins e pelo PIS e não sujeitas à incidência do IVA Nacional terão um tratamento tributário específico, podendo, inclusive, ser alcançadas pela incidência do imposto de renda.<sup>13</sup>

O IVA Nacional incorporará tanto o imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicação (ICMS), como todo e qualquer tributo federal que hoje incide sobre o faturamento ou a receita das empresas, como é o caso do imposto sobre produtos industrializados (IPI); das duas contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e receitas (Cofins e PIS); e das contribuições econômicas, como as incidentes sobre combustíveis (CIDE) e as destinadas ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), entre outros. O novo imposto será um autêntico tributo sobre valor adicionado, nos moldes adotados na Europa há tempos e, agora, na imensa maioria dos países do mundo.

Como a Cofins e o PIS já alcançam hoje toda e qualquer prestação de serviços, por princípio, não será necessário extinguir o correspondente imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISS) para que o novo IVA Nacional alcance tal base.<sup>14</sup> Ou seja, os serviços já integrarão a base do novo IVA, ainda que o ISS municipal seja mantido – enquanto não se viabiliza a substituição por outra fonte de receita igualmente rentável para os municípios (uma alternativa a ser simulada envolveria a sua substituição pela receita do SuperSimples, exceto a parcela previdenciária).

O IVA terá legislação e arrecadação nacional. O que será compartilhado entre a União e os estados é a receita do IVA, e não a competência para a sua criação (que será da União) ou para a sua cobrança (que será dos estados).

Atingirá a mesma mercadoria ou o mesmo serviço, independentemente de onde seja produzido, importado ou prestado, sujeito às mesmas alíquotas, à mesma forma de apuração e, quando for o caso, aos mesmos incentivos – como no caso de isenções ou reduções para a cesta básica.

Competirá aos estados executar a sua cobrança – ou seja, lançar, fiscalizar e cobrar judicialmente. As autoridades fazendárias

<sup>13</sup> Não custa reforçar que a referência às “demais receitas” contempla duas situações: primeiro, contribuintes atuais da Cofins/PIS e que não devem ser do IVA Nacional são as instituições financeiras, que, para não recolherem menos no novo sistema, poderão pagar um IRPJ maior, equivalente ao que hoje pagam de contribuições; segundo, as receitas financeiras das empresas em geral também estão sujeitas hoje ao Cofins/PIS, e não serão alcançadas pelo IVA Nacional (mais uma vez, o IRPJ poderá substituir tal receita).

<sup>14</sup> Do total arrecadado de Cofins recentemente, 24% provêm de atividades ou contribuintes submetidos à incidência do ISS e não sujeitos diretamente ao ICMS, dos quais, 8% são explicados apenas pelas instituições financeiras e seguros, e os outros 16% decorrentes da construção civil, de alojamento, educação e saúde, serviços de escritório, profissionais e serviços em geral.

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

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

O IVA Nacional, a exemplo do atual ICMS e diferentemente da Cofins/PIS, será apurado por operação de circulação de mercadoria e por prestação de serviço, compensando o imposto devido sobre as saídas com o imposto creditado sobre as

entradas de cada contribuinte, com a novidade de que não discriminará entre os insumos e os demais bens ou produtos por ele adquiridos. Isso garante a desoneração completa e imediata dos bens de uso e consumo e, principalmente, dos bens de capital incorporados ao ativo permanente dos contribuintes. As exportações terão imunidade do IVA, e será reforçada a garantia de aproveitamento dos eventuais saldos credores acumulados, seja por ressarcimento, seja por transferência a outros credores.

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

O novo IVA será exigido no ato da saída da mercadoria ou da prestação do serviço – ou seja,

será cobrado integralmente no estado de origem.<sup>15</sup> A justificativa para a adoção desse princípio é o combate mais eficaz da sonegação. Isso sem contar que qualquer saída ou prestação será necessariamente realizada mediante a emissão de nota fiscal eletrônica.

As alíquotas do IVA Nacional serão seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (princípio hoje adotado no ICMS e no IPI). O novo imposto não incidirá sobre ele próprio (ou seja, a alíquota será calculada “por fora”).<sup>16</sup>

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

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

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

Será vedado estabelecer alíquotas, isenções ou quaisquer benefícios ou mesmo regras

<sup>15</sup> A única exceção diz respeito à faculdade para os estados criarem um adicional limitado, sobre o consumo final de até quatro mercadorias ou serviços, e exigido no destino, como será explicado a seguir.

<sup>16</sup> A provável crítica de que será muito elevada a alíquota necessária do IVA pela fusão de muitos tributos é refutada com base nos seguintes argumentos. Primeiro, as alíquotas já são altas no sistema tributário vigente, mas desconhecidas dos contribuintes e dos legisladores. Daí a proposta anterior para implantar a transparência na nota fiscal já no atual sistema, de modo que seja explicitado o que já se paga mas sem saber. Segundo, o IVA não terá uma só alíquota, como no caso atual da Cofins e do PIS. A proposta mantém o atual princípio do ICMS de seletividade. Ou seja, com muitas faixas de alíquotas, é possível uma maior dosagem social em sua aplicação, de modo que atenua a regressividade natural do imposto. Terceiro, a calibragem das alíquotas do novo IVA não precisará “ser feita no escuro e por cima”, como da mudança do PIS e da Cofins para o regime não cumulativo, porque, antes, será explicitado o total de tributos atuais incidentes por mercadoria e por serviço, o que permitirá balizar adequadamente as novas alíquotas.

**Como o IVA Nacional será cobrado integralmente na origem, sobre qualquer saída de mercadoria ou prestação de serviço, não mais existirão alíquotas interestaduais**

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

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

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

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

Em casos definidos em lei complementar (por exemplo, se houver indício de sonegação e relaxamento na cobrança pelo fisco estadual), a União poderá supletivamente promover a cobrança administrativa e a execução judicial do IVA Nacional, hipótese em que o produto da arrecadação das multas (de mora e de ofício) lhe pertencerá integralmente (isto é, sem aplicação da quota estadual).<sup>17</sup>

O produto da arrecadação do IVA Nacional será dividido em duas quotas: a da União e a dos estados.<sup>18</sup> Os dois percentuais, o da quota federal e o da quota estadual, serão previamente fixados no próprio texto da

<sup>17</sup> A possibilidade de intervenção federal na fiscalização parece um detalhe, mas é crucial para evitar a possibilidade de autoridades ou administrações estaduais serem ineficientes ou negligentes na cobrança do IVA Nacional. Deve-se lembrar que o fisco federal terá acesso pleno a todas as movimentações realizadas pelos contribuintes, porque será o gestor do sistema integrado nacional, além de contar com o cadastro único e as notas eletrônicas, o que lhe permitirá cruzar automaticamente as transações entre contribuintes sediados em estados diferentes (o que é impossível no atual ICMS), validar créditos e, principalmente, verificar a compatibilidade da movimentação com o lucro apurado para fins do imposto de renda que cobra.

<sup>18</sup> A título de exemplo, observe-se que, para o exercício de 2007, simulação muito preliminar indica que o IVA Nacional deveria ter arrecadado cerca de R\$ 350 bilhões (13,7% do PIB), dos quais, pelo princípio ora defendido, 54% seriam equivalentes à quota estadual, correspondente ao ICMS (R\$ 187 bilhões); e 46%, à quota federal, decorrente da absorção de IPI (R\$ 31 bilhões), Cofins (R\$ 93 bilhões, excluídos os bancos), PIS (R\$ 20 bilhões, excluídos os bancos e o Pasep), CIDE (R\$ 8 bilhões), salário-educação (R\$ 7 bilhões), e outras contribuições (R\$ 3 bilhões).

Constituição. A receita será alocada a cada um desses governos automaticamente pela rede bancária, sem passar pelos cofres do tesouro estadual responsável pela cobrança – a exemplo da atual repartição (entre o governo estadual e os respectivos municípios) do IPVA e do Fundeb. O contribuinte preencherá uma única guia de recolhimento, não precisando discriminar quanto caberá a cada governo.

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

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

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

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

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

Em primeiro lugar, para evitar o aumento da carga tributária no processo de nacionalização das alíquotas, que ocorreria caso as alíquotas elevadas do ICMS hoje existentes em alguns estados fossem tomadas em conta para a fixação do IVA Nacional, será facultado ao estado criar um adicional sobre o novo imposto. Este poderá ser exigido de até

quatro mercadorias ou serviços sujeitos ao novo imposto, desde que destinados a consumo final (para dispensar a concessão de crédito na operação seguinte) e desde que seja sempre exigido no estado de destino da operação ou prestação.<sup>19</sup> A arrecadação do adicional também será repartida, em 25%, para os municípios do respectivo estado.

Em segundo lugar, nos três primeiros anos de exigência do novo IVA Nacional, a quota-parte estadual será alocada entre os estados segundo a participação relativa de cada um no produto da arrecadação nacional do ICMS vigente.<sup>20</sup> Esse período também permitirá ao IBGE organizar a apuração por estado do consumo final tributado pelo novo imposto.

Em terceiro lugar, será necessário adotar mecanismo pelo qual a União garanta aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios que não haverá perda de receita tributária em relação à situação anterior. É proposta a criação de um Fundo de Compensações, na forma de transferência da União em favor dos estados que tenham sofrido perdas financeiras depois da criação do novo sistema tributário. A origem dos recursos será a receita tributária federal, a mesma base dos fundos de participação.<sup>21</sup>

Em quarto lugar, há o caso particular da Zona Franca de Manaus (ZFM). Será prevista uma redução da alíquota do novo IVA Nacional, que seja equivalente à alíquota vigente do IPI aplicada fora de Manaus, para uma lista de mercadorias com produção

<sup>19</sup> O adicional estadual do IVA Estadual provavelmente incidirá sobre o consumo de combustíveis, como gasolina e álcool, e contas residenciais de energia elétrica e telefonia; nos outros casos, talvez sobre alguns bens de elevado valor, como veículos.

<sup>20</sup> Por esse princípio, o rateio do IVA seria mantido, inicialmente, igual ao do ICMS, o que significa, por exemplo, que, em 2006/2007, São Paulo detinha 33,7% da receita nacional do imposto, abaixo dos 35% no PIB nacional, mas acima dos 21,6% de seu peso relativo na população brasileira; ou, ainda, no caso do Rio de Janeiro, 8,4% do ICMS do país, porcentagem idêntica à da população, mas abaixo dos 11,4% que detinha no PIB.

<sup>21</sup> Não custa mencionar que é adotada medida prevista no projeto de reforma do Executivo federal, mas são alterados o seu objetivo (de equalização para compensação) e a fonte dos recursos (sem extinguir os repasses de 10% do IPI e da Lei Kandir, mas criando-se nova repartição da receita federal).



**É importante alertar que serão mantidos os programas e os recursos hoje alocados a partir das contribuições que vierem a ser incorporadas ao IVA Nacional, tanto na área social quanto na econômica**

atualmente concentrada naquela zona franca. Na prática, será mantido o mesmo incentivo fiscal hoje existente, sem prejuízo da incorporação de impostos e contribuições ao IVA Nacional.<sup>22</sup>

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

Enfim, a proposta do Senado é criar um único e amplo imposto nacional sobre valor adicionado, o IVA Nacional. Será cobrado pelos estados, recolhido integralmente na origem e com arrecadação nacional, pertencente à União e aos estados e ao Distrito Federal. A quota federal será uma porcentagem equivalente à participação dos impostos e contribuições da União na receita

do IVA Nacional. A quota estadual será a participação do ICMS nessa mesma receita. A arrecadação será alocada diretamente à União e aos estados pela rede bancária, sem transitar pelos cofres do estado de origem. No caso da quota estadual, uma pequena parte pertencerá ao estado de origem e a maior parcela será repassada a todos os estados, segundo índices de participação no consumo final das mercadorias e serviços sujeitos ao imposto, apurados periodicamente pelo IBGE. Nos três primeiros anos de cobrança do novo imposto, a alocação da quota estadual será igual à da atual arrecadação do ICMS.

## **ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS IMEDIATAS**

Enquanto não se aprova uma emenda constitucional que crie um novo sistema tributário, e independentemente até mesmo de sua proposição, é possível promover muitas alterações na legislação infraconstitucional que atendam aos mesmos princípios pregados para um novo sistema tributário. Nesse sentido, o senador autor deste artigo apresentou um conjunto de projetos em meados de 2009, do qual valeria destacar o que já foi aprovado pelo Plenário e agora está sendo examinado pela Câmara dos Deputados. O projeto de lei ordinária nº 411/2009 busca aperfeiçoar a técnica da

<sup>21</sup> Para a Zona Franca, o fundamental é que a alíquota aplicada fora de Manaus seja superior à exigida naquela região. Isso pode ser feito diferenciando-se excepcionalmente a alíquota do IVA Nacional ou concedendo-se um crédito presumido, mas sempre para uma lista limitada de mercadorias, e correspondente apenas ao que incidiria de IPI.

não cumulatividade dos tributos federais incidentes sobre bens e serviços, quais sejam, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI),<sup>23</sup> a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep).<sup>24</sup> Na prática, estende o crédito do IPI às operações que envolvam bens de capital e bens de uso e consumo. No caso do PIS e da Cofins, a extensão alcança os bens de uso e consumo. Em resumo, visa a adotar o regime de crédito financeiro no IPI e na Cofins/PIS, dando um passo decisivo para transformá-los em um autêntico tributo sobre valor adicionado.

Diante da premência em se reduzir o chamado “Custo Brasil”, daremos ênfase aos efeitos sobre as exportações. Deve-se chamar a atenção, porém, para o fato de que o projeto beneficia as empresas em geral, que poderão recuperar os tributos que incidem não apenas sobre insumos, como já ocorre hoje, mas também sobre compras para uso e

consumo próprio (como material de escritório, por exemplo), e aquelas que investem, que hoje demoram a aproveitar o tributo ainda cobrado de máquinas e obras que adquirem para implantação ou expansão.

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

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

Além de iniciar o processo de mudanças tributárias em etapas, como já mencionado no início deste texto, a proposta foi assumidamente inspirada pela justa e correta reclamação do empresariado brasileiro, que, em audiências públicas no Senado, reclamou que a forma atual de tributação subtrai competitividade da produção nacional. Em pesquisa recente da FIESP, junto aos exportadores brasileiros,<sup>25</sup> foi classificado como “problema muito grave” o acúmulo de IPI/Cofins/PIS por 29% dos exportadores (o que será solucionado pelo presente projeto), e de ICMS estadual por 44% deles (o que demandará outro projeto, aí de lei complementar).

Para corrigir essas anomalias, é necessário, antes de tudo, aperfeiçoar a técnica da não cumulatividade – o que o projeto em questão resolve no caso dos tributos federais, IPI, Cofins e PIS. Há de se abandonar a sistemática de crédito físico – que só dá crédito para insumos destinados a integrar fisicamente o produto industrializado. Isso foi criado no país em 1965, quando fomos pioneiros na criação de um imposto sobre valor adicionado, antes até da Europa, e depois não acompanhamos princípios e modernização. Assim, a proposta implanta definitivamente a sistemática de crédito financeiro, que permite às empresas recuperar todo e qualquer tributo

<sup>23</sup> Com esse propósito, o art. 1º do projeto de lei altera a redação do art. 25 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, para estabelecer duas relevantes modificações na sistemática de não cumulatividade do IPI: institui o chamado crédito financeiro e enuncia que a isenção, a não incidência e a alíquota zero não acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Já o art. 2º do mesmo projeto altera o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, para excluir do seu texto as restrições ao aproveitamento do crédito do IPI, o qual, atualmente, aplica-se apenas em relação à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, o chamado crédito físico.

<sup>24</sup> O art. 3º do projeto altera os arts. 3º e 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que trata do PIS/Pasep não cumulativa, para ampliar as hipóteses de creditamento do tributo. Assim, passam a gerar créditos todos os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e não apenas os insumos. Há expressa previsão de que bens de uso e consumo necessários à atividade da pessoa jurídica passarão a gerar crédito tributário. Para as pessoas jurídicas exportadoras, também são incluídos os débitos relativos à contribuição previdenciária patronal entre aqueles que podem ser compensados com os créditos dessa contribuição, além de haver previsão de que esses créditos, caso não utilizados no prazo fixado, poderão ser transferidos para pessoas jurídicas controladoras, controladas e coligadas ou, na falta destas, a terceiros. Os arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que dispõe sobre a Cofins não cumulativa, são alterados pelo art. 4º da proposição de maneira análoga àquela realizada pelo art. 3º relativamente à contribuição para o PIS.

<sup>25</sup> A pesquisa “Compensação e Desoneração Tributária das Exportações” foi divulgada pela FIESP em novembro de 2009.

**Mais do que nunca, o Brasil precisa de uma visão estratégica para moldar um sistema tributário consistente com a sua nova realidade econômica e social**

federal sobre as compras que realizam, inclusive de bens para uso e consumo próprio e para o ativo permanente. As mudanças prosseguem ao ampliar e agilizar o aproveitamento dos saldos credores acumulados, especialmente por exportadores e investidores. Eles poderão transferir para terceiros e também compensar em relação ao que deveram para a União em qualquer imposto ou qualquer contribuição, social ou econômica, inclusive junto à previdência social.

É um projeto de lei simples, mas a sua aprovação constituirá um primeiro, importante e grande passo para corrigirmos equívocos e injustiças perpetuadas há décadas no sistema tributário. As empresas em geral serão beneficiadas pela redução de custos; as que exportam, compensarão parte das perdas que sofrem com o câmbio que se aprecia em demasia; e as que investem também gastarão menos com bens de capital. Certamente, a aprovação dessa alteração legislativa em muito ajudaria a atenuar os efeitos do câmbio valorizado e ainda contribuiria para uma redução inegável do Custo Brasil, além de abrir caminho para a reforma tributária ou, idealmente, para a construção de um novo sistema tributário.

## **OBSERVAÇÕES FINAIS**

O Brasil precisa de reformas de base. É premente abrir caminho para que o país tenha um sistema tributário que seja efetivamente um instrumento de impulso ao processo de crescimento nacional e de melhoria do bem-estar social. O que se julga como caminho ideal é, no lugar de reformar o sistema que aí está, construir um novo e realmente moderno sistema no Brasil.

Paradoxalmente, isso significa uma volta ao passado. É uma boa hora para retomar a inspiração da criação do sistema em meados dos anos 1960.<sup>26</sup> Mais do que nunca, o Brasil precisa de uma visão estratégica para moldar um sistema tributário consistente com a sua nova realidade econômica e social, na mesma linha seguida há quatro décadas, quando se desenhou e se adotou um sistema que antecedeu e sustentou o chamado “milagre” econômico (que hoje passou a ser chinês). É preciso a mesma coragem para ousar na definição das competências tributárias que se teve em 1965, quando fomos o primeiro país do mundo a adotar um imposto sobre valor adicionado em larga escala. ■

<sup>26</sup> A reforma tributária de 1965, elaborada pelos professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Gerson Augusto da Silva, na gestão de Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos nos ministérios da Fazenda e do Planejamento do governo Castello Branco, teve como premissas básicas a redução do número de impostos, a criação de um sistema de repartição de receitas dos impostos da União para os estados e municípios e dos estados para os municípios, e a substituição dos fatos geradores representados por atos jurídicos por fatos de natureza econômica que pudessem medir a capacidade contributiva, tais como renda, consumo e patrimônio.