OS DESAFIOS PARA A SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

A reforma diz respeito à qualidade dos tributos. O Brasil tem um sistema extremamente complexo, que afeta de forma significativa a organização da produção, que trata desigualmente situações equivalentes e que não é nada transparente

Bernard Appy*

Há uma grande confusão no debate sobre a reforma tributária no Brasil. Alguns acham que o objetivo de uma reforma tributária deveria ser a redução da carga tributária. Outros, ao contrário, acham que a reforma tributária deveria elevar a arrecadação, de modo a financiar uma ampliação das políticas sociais.

Na verdade, a reforma tributária não tem a ver nem com a redução nem com o aumento da arrecadação. O tamanho da carga tributária de um país é definido pelas despesas do setor público. Se um país gasta muito, tem de arrecadar muito para financiar as despesas.

O que infelizmente não existe no Brasil é um espaço democrático adequado para a discussão do que o país quer em termos de gasto público e carga tributária. O que existe é um regime de decisões fragmentadas em que medidas que afetam de forma relevante os gastos são tomadas sem que se discuta como serão financiadas. Mas este é um tema para outro artigo.

A reforma do sistema tributário diz respeito à qualidade dos tributos. É possível ter um país com carga tributária alta e bons tributos e outro com carga tributária baixa e tributos de má qualidade.

Os tributos sobre o consumo brasileiro fogem completamente do padrão de um bom IVA.

A teoria (e também a prática) estabelece que um bom sistema tributário deve ter as seguintes características: a) simplicidade; b) neutralidade (ou seja, deve distorcer pouco a forma de organização da produção); c) equidade (tratamento igual de situações iguais); e d) transparência (as pessoas devem saber o quanto estão pagando de tributos). São essas características que permitem que o sistema tributário compatibilize os objetivos (usualmente conflitantes) de arrecadar, prejudicar pouco a produtividade e o crescimento do país e não ser injusto do ponto de vista distributivo.

O sistema tributário brasileiro não tem nenhuma dessas características. Ao contrário, trata-se de um sistema extremamente complexo, que afeta de forma significativa a organização da produção, que trata desigualmente situações equivalentes e que não é nada transparente (por conta da complexidade do sistema é virtualmente impossível saber quanto foi pago de impostos na cadeia de produção de um determinado bem ou serviço).

Embora não seja possível no espaço deste texto explorar todos os problemas do sistema tributário brasileiro, é possível tratar com um pouco mais de detalhe dos tributos sobre o consumo (também conhecidos como tributos sobre bens e serviços), categoria que alcança o PIS/Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS.[1]

A maior parte dos países do mun-

1 A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), assim como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), são tributos federais. O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência estadual. Já o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é de competência municipal. Como o PIS e a Cofins têm basicamente a mesma legislação, são tratados neste texto como se fossem um único tributo.



TABELA 1.1. Exemplo de tributação em cadeia longa

	Valor da venda (A)	IVA não cumulativo				Imposto cumulativo	
		Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquota (E)	Imposto devido (A*E)
Etapa 1	200	10%	20		20	5%	10
Etapa 2	300	10%	30	20	10	5%	15
Produto final	400	10%	40	30	10	5%	20
Tributação total					**40**		**45**

TABELA 1.2. Exemplo de tributação em cadeia curta

	Valor da venda (A)	IVA não cumulativo				Imposto cumulativo	
		Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)	Alíquota (E)	Imposto devido (A*E)
Etapa 1 e 2	300	10%	30		30	5%	15
Produto final	400	10%	40	30	10	5%	20
Tributação total					**40**		**35**

do tributa o consumo através de um imposto sobre o valor agregado (IVA). O IVA é um imposto sobre o consumo que é cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização. A principal característica do IVA é que, em cada etapa do processo de produção, há a recuperação integral, na forma de crédito, do imposto pago nas etapas anteriores. Isso faz com que o imposto incidente na etapa final de venda ao consumidor corresponda exatamente ao imposto recolhido ao longo de todas as etapas anteriores.[2]

Como ser vê nas tabelas 1.1 e 1.2, a incidência do IVA ao longo do processo de produção e comercialização é a mesma, independentemente de como a produção e a comercialização estão organizadas. Já a incidência de um imposto cumulativo sobre o faturamento (como é o caso do ISS e de parte do PIS/Cofins) depende de como a produção está organizada, sendo maior no caso de cadeias de produção longas. Outra consequência da incidência cumulativa é que não é possível desonerar adequadamen-

2 A vantagem de cobrar o imposto nas várias etapas de produção e comercialização e não apenas na venda ao consumidor final é que se reduz significativamente a sonegação. A cobrança apenas na etapa final de venda ao consumidor, como fazem os Estados Unidos (que são o único país relevante do mundo que não tem um IVA), só é possível se a alíquota for baixa e o risco de sonegação no varejo pequeno.

TABELA 2. Exemplo de tributação com crédito parcial

	Valor da venda (A)	Tributo não cumulativo			
		Alíquota (B)	Débito (C= A*B)	Crédito (D)	Imposto devido (C-D)
Etapa 1	200	10%	20		20
Etapa 2	300	10%	30	16	14
Produto final	400	10%	40	24	16
Tributação total					**50**

te as exportações e os investimentos, pois não se sabe quanto imposto foi recolhido ao longo do processo de produção.

Um IVA bem estruturado incide sobre uma base ampla de bens e serviços, não incide sobre as exportações, desonera completamente os investimentos, garante o rápido ressarcimento dos créditos acumulados (por exemplo, no caso de exportações, para as quais não há débito, mas nas quais se mantem o direito à recuperação dos créditos relativos o imposto pago nas etapas anteriores) e tem poucas exceções e regimes especiais. Adicionalmente, o ideal é que o IVA tenha uma única alíquota, pois assim não afeta a organização da economia (pois todos os bens e serviços são igualmente tributados) nem cria um espaço de conflito sobre a classificação dos bens e serviços em função de suas alíquotas.

Os tributos sobre o consumo no Brasil fogem completamente do padrão de um bom IVA. Em primeiro lugar, enquanto a maioria dos países do mundo tem apenas um IVA, no Brasil há quatro tributos sobre bens e serviços. Em segundo lugar, enquanto um bom IVA tem uma base ampla, alcançando todos os bens e serviços, no Brasil os quatro tributos existentes têm bases parciais, o que gera um grande espaço de conflito sobre o alcance dos tributos.[3]

Os tributos sobre bens e serviços no Brasil são caracterizados por uma enorme quantidade de regimes especiais setoriais e uma utilização abusiva e descoordenada da substituição tributária, o que os torna extremamente complexos e disfuncionais.

Em terceiro lugar, enquanto num bom IVA todo o imposto pago nas etapas anteriores dá direito a crédito, no Brasil tanto no caso do PIS/Cofins quanto do ICMS os fiscos admitem que apenas os créditos relativos aos bens e serviços incorporados no produto final gerem créditos, vedando, por exemplo, a recuperação do imposto pago sobre os serviços de telecomunicação utilizados por uma empresa industrial. Essa concessão parcial de créditos, assim como a enorme dificuldade das empresas brasileiras em recuperar o crédito acumulado, acabam tendo um impacto muito negativo sobre a competitividade da produção nacional.

O impacto da vedação à apropriação de créditos fica claro no exemplo da Tabela 2, que reproduz a mesma situação da tabela 1.1, com a diferença que apenas 80% do crédito relativo ao imposto recolhido na etapa anterior é recuperado. Como se vê, nesse caso o imposto cobrado ao longo da cadeia (R$ 50) é mais elevado que no caso em que todo o crédito é recuperado (R$ 40). Esse imposto pago a mais ao longo da cadeia e não recuperado (R$ 10) prejudica a competitividade da produção nacional (pois onera as exportações) e torna a incidência tributária pouco transparente, pois o imposto pago ao longo da cadeia não corresponde mais àquele incidente na venda ao consumidor final.

Outro problema sério do sistema tributário brasileiro é a guerra fiscal do ICMS entre os Estados, a qual, embora seja ilegal, tornou-se prática comum no país. A guerra fiscal provoca uma série de distorções competitivas, beneficiando as empresas mais ousadas, que se valem ao máximo de benefícios

3 Um exemplo muito claro é o conflito entre o ICMS, que incide sobre serviços de comunicação, e o ISS, que incide sobre os demais serviços. Para tentar mitigar esse conflito, a Câmara dos Deputados aprovou recentemente um projeto que define que o conteúdo (por exemplo, um filme) disponibilizado por serviços de *streaming* (como o Netflix) está sujeito à incidência de ISS, mas que o mesmo conteúdo disponibilizado por TV a cabo será tributado pelo ICMS.



ilegais, gerando uma situação de insegurança jurídica, pois mesmo as empresas que receberam benefícios correm o risco de perdê-los por decisão judicial.

A guerra fiscal decorre essencialmente do fato de que, nas transações interestaduais, parte importante do ICMS é cobrado no Estado de origem, o que é equivalente a tributar as exportações interestaduais, contrariando o desenho de um bom IVA.[4]

Por fim, os tributos sobre bens e serviços no Brasil são caracterizados por uma enorme quantidade de regimes especiais setoriais e uma utilização abusiva e descoordenada da substituição tributária, o que os torna extremamente complexos e disfuncionais.

Essas distorções do sistema tributário brasileiro têm impactos muito negativos sobre a economia. Por um lado, a complexidade do sistema implica elevado custo de conformidade para as empresas (o mais alto do mundo, segundo o Banco Mundial) e provoca um elevado contencioso sobre matérias tributárias. Por outro lado, por conta das distorções do sistema tributário, a estrutura produtiva do Brasil está organizada de forma totalmente ineficiente, reduzindo a produtividade do país.

A concessão parcial de créditos e a enorme dificuldade das empresas brasileiras em recuperá-los acabam tendo um impacto muito negativo sobre a competitividade da produção nacional.

A solução para estes problemas é clara. Basta adotar, no Brasil, o modelo do IVA, que é utilizado pela maioria dos países do mundo e que se caracteriza pela simplicidade e pela homogeneidade. É verdade que essa mudança é dificultada por conflitos federativos (pois o ICMS e o ISS são tributos subnacionais) e pela resistência de muitas empresas a perder benefícios e regimes especiais.

O grande desafio, hoje, é fazer com que os Estados e Municípios e as empresas entendam que o apego a eventuais vantagens ou benefícios tributários está impedindo o crescimento da economia. É preciso que entendam que a opção por um modelo de tributação mais simples e homogêneo tende, no longo prazo, a beneficiar a todos, pois reduz custos e elimina distorções, viabilizando um nível de produção e de consumo mais elevado.

4 Na guerra fiscal, o estado de origem concede um benefício para a empresa (por exemplo, um crédito presumido), mas a venda interestadual é feita como se o imposto tivesse sido cobrado. Como o Estado de destino é obrigado a ressarcir o crédito de um imposto que não foi pago no Estado de origem, na prática o ônus do benefício é arcado pelo Estado de destino.

* Diretor do Centro de Cidadania Fiscal. Foi secretário executivo e secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda.