

POR UMA REFORMA TRIBUTÁRIA MODELO 2004*

Ricardo Varsano

INTRODUÇÃO

Está em curso na Câmara dos Deputados o processo legislativo concernente à proposta de emenda constitucional que trata da reforma tributária (PEC nº 41/03). Levada pessoalmente pelo presidente da República ao Congresso Nacional, para demonstrar a prioridade atribuída ao projeto, a referida PEC passou pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara e, após avaliação por comissão especial, designada especificamente com essa finalidade, ganhou um substitutivo de autoria do relator.

Criticado por praticamente todos os segmentos da sociedade, inclusive governos subnacionais, o Substitutivo à PEC nº 41/03 foi aprovado pela comissão em 26 de agosto deste ano, mediante acordo de que sua discussão continuaria durante a tramitação em plenário. Há um sentimento generalizado de que a aprovação do projeto dependerá de profundas modificações. Quais? Bem, isso depende do segmento a que pertence o interlocutor.

De forma simplificada, os contribuintes clamam pela “desoneração da produção”, com o entendimento implícito de que isso é sinônimo de redução da carga tributária. Governadores e, nos últimos dias, também prefeitos querem o aumento das transferências federais sem aumento da carga global, o que, necessariamente, impõe perda ao governo federal. Este, por sua vez, ainda que não declare, deixa ver — não nas entrelinhas, mas nas próprias linhas do seu projeto — que seu objetivo maior continua a ser facilitar a arrecadação. Além disso, condicionou a proposta de reforma a atender, simultaneamente, à manutenção do nível atual da carga tributária e à irredutibilidade das receitas de cada uma das unidades de governo do país. Como não há reforma sem ganhadores e perdedores, a compatibilidade desses objetivos dependeria da inviável criação de um complexo sistema de compensações dos que perdem pelos que ganham.

Enfim, como sempre, todos são a favor da reforma tributária, mas, quando qualquer proposta é explicitada, verifica-se o quanto se está longe do consenso.

Nas duas seções seguintes desta nota discorre-se sobre os antecedentes e a motivação principal do presente processo de reforma e, à luz desta, discutem-se pontos da proposta que se julgam inadequados. Nessa discussão, todas as referências feitas a disposições da PEC, quando não explicitado o contrário, dizem respeito ao art. 1º do Substitutivo do Relator aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados (e não à proposta originalmente apresentada pelo Poder Executivo). Seguem-se as observações finais, em que se propõe uma mudança na abordagem da questão para tentar realizar uma reforma condizente com os objetivos já consensualmente fixados.

* Foram tantos os trabalhos feitos em conjunto e as discussões sobre reforma tributária de que participei nos últimos 25 anos que fica difícil distinguir idéias e propostas próprias das apreendidas de parceiros de trabalho. Alcides Jorge Costa, Clovis Panzarini, Fernando Rezende e José Roberto Afonso certamente estão presentes em alguns pontos deste artigo e é bem provável que haja outros colaboradores. Contudo, erros e maus conselhos são de exclusiva responsabilidade do autor.

ANTECEDENTES E MOTIVAÇÃO PRINCIPAL

Sabe-se, através de documentos da época, que desde os tempos do Brasil Colônia há a consciência entre os mais esclarecidos de que a tributação é mais que mera fonte de receita pública, tendo implicações importantes para o desenvolvimento do país. Porém, só a partir da segunda metade do século XX deu-se sentido prático a tal convicção. Entendeu-se, enfim, que os efeitos indesejáveis sobre o sistema produtivo, que todo e qualquer tributo tem, deveriam ser minimizados; e que, em certas circunstâncias, é até possível utilizar os tributos como instrumentos de política para atingir objetivos almejados.

Assim, a reforma tarifária de 1957 pôs a tributação do comércio exterior a serviço da política de substituição de importações. A reforma do imposto de consumo, iniciada em 1958, visou mitigar sua cumulatividade e culminou com sua substituição, em 1964, por um imposto sobre valor adicionado (IVA), o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Nesse mesmo ano encerrou-se a modernização do imposto de renda (IR) e de sua administração, que começara em 1962. Em 1967, entrou em vigor o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM), também um IVA. Ele substituiu o principal tributo estadual, o imposto de vendas e consignações que, a exemplo do imposto de consumo, taxava em cascata.

Observa-se, pois, que a reforma tributária da época, usualmente referida como a reforma de 1967, foi, em verdade, um processo que durou dez anos. Ao seu final, não obstante a desvalorização das relações federativas e a forte regressividade da tributação — subprodutos da desejada concentração no governo central do poder de decisão sobre os investimentos, tanto os públicos como os privados —, o país contava com um elenco de tributos de boa qualidade que instrumentou convenientemente uma política econômica cujo objetivo era o crescimento acelerado.

Infelizmente, foi efêmera a duração do bom senso em matéria tributária. Ainda no final da década de 60 iniciou-se um processo de deterioração do sistema tributário, que continuou pelas décadas seguintes e atingiu o auge nos anos 90, ali se mantendo até hoje. Ele foi promovido principalmente pelo governo federal, com medidas emergenciais, a pretexto de evitar a crise fiscal (anos 70), sobreviver à crise (anos 80) ou eliminar a crise (nos anos 90 e início deste século). Mas, sejamos justos, contou com importante contribuição dos governos estaduais.

Ao longo das décadas seguintes à reforma, a tributação cumulativa foi gradualmente ampliada. Primeiro veio a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); depois a contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), atualmente contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) e, já na década de 90, o imposto provisório sobre movimentações financeiras (IPMF), precursor da contribuição de mesmo nome (CPMF).

Para se ter uma idéia do quanto piorou a qualidade da nossa tributação na década passada basta observar que PIS e Cofins respondiam por cerca de 6% da arrecadação total do país nos anos finais da década de 80. Em 2002, essas contribuições mais a CPMF foram responsáveis por quase 20% da receita tributária global. Contadas outras fontes de cumulatividade — inclusive parte da receita de nossos deficientes IVAs —, aproximadamente 1/4 do montante arrecadado no país provém de tributação em cascata. Não deve haver caso semelhante no mundo. Certamente não há no conjunto de países que pretendem ter participação estatisticamente significativa, mesmo que modesta, no comércio mundial.

Quanto à tributação sobre o valor adicionado, retrocedemos continuamente. Éramos pioneiros — após a França, onde era utilizada desde 1948 — na adoção dessa técnica impositiva. Hoje são mais de 120 países a usá-la. De lá para cá, em todo o resto do mundo, o imposto foi generalizado e suas regras simplificadas. No Brasil, ao contrário, os IVAs ficaram cada vez mais especificativos — cada caso é um caso —, e complexos, a ponto de muitos não mais reconhecerem neles os atributos típicos dessa classe de impostos.

De tudo que se tentou fazer para melhorar o sistema tributário durante a elaboração da Constituição de 1988, sobrou de bom a eliminação de cinco impostos federais, os três impostos únicos — sobre combustíveis, energia elétrica e minerais — e os sobre serviços de transporte e de comunicação. Esses impostos, em face da interação com o IPI e o ICM, causavam cumulatividade. As suas bases foram incorporadas à do ICM, dando origem ao ICMS, o que, além de ampliar a capacidade de arrecadar dos estados, eliminou essa fonte de distorções.

Instituída em 2001, a contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide) nada mais é do que a volta sorradeira do imposto único sobre combustíveis. O parágrafo 3º do artigo 155 da Constituição foi alterado para que sua letra não fosse contrariada pela criação dessa contribuição sobre combustíveis. Mas seu espírito, reservar bases tributárias exclusivas para os estados, ressalvados os impostos sobre o comércio exterior, foi obviamente burlado. Perderam os estados? Não. Perderam os contribuintes, agora mais tributados; e foi prejudicada a competitividade da produção nacional, gravada com imposto adicional sobre insumo importantíssimo.

Os estados também se dedicaram com afincos à tarefa de taxar insumos facilmente tributáveis, justo aqueles incorporados à base do ICM em 1988. Tributação de insumos com um IVA? Isso mesmo; no Brasil conseguimos essa façanha. E até mais: tributamos também os bens de capital com o IPI. E, no caso do ICMS, a compensação do imposto pago sobre bens incorporados ao ativo permanente, em vez de imediata, como previa a Lei Kandir, passou, por força de lei posterior, a ser rateada ao longo de 4 anos.

Como resultado da exacerbada exação, a carga tributária, que se situava desde a década de 60 ao redor de um patamar de 25% do PIB, cresceu nos últimos 10 anos e atingiu a marca dos 36%. Seria uma carga tolerável, não fosse a qualidade da tributação e dos serviços públicos. Afinal, há países europeus, como a Holanda, onde a carga está próxima dos 50% do PIB e cujos níveis de bem estar e de competitividade são indiscutivelmente elevados. O problema não é, portanto, o tamanho da carga, que precisará continuar elevada ainda por muito tempo para assegurar o indispensável ajuste fiscal, mas sua qualidade, incompatível com participação relevante do Brasil na economia global ou na Área de Livre-Comércio das Américas (Alca), que já começa a se desenhlar.

A síntese do que foi até aqui exposto é que, em matéria tributária, fizemos o possível para atrapalhar nossa competitividade. E fomos bem-sucedidos: nosso sistema tributário atual é antagônico ao desenvolvimento. A urgência de arrecadar mais, imediatamente e de forma fácil, praticada há 30 anos a pretexto de lidar com a crise fiscal, criou uma impressionante quantidade de lixo tributário. Medidas reconhecidamente inadequadas, tomadas emergencialmente por falta de alternativas viáveis à época, são sucessivamente prorrogadas porque, na ausência de providências, continuam a ser as únicas viáveis. É o caso da desvinculação de recursos federais (DRU), que agora se quer prorrogar, e da CPMF, que se pretende perenizar.

Praticamente todos concordam que DRU e CPMF são indispensáveis em 2004 e, talvez, 2005. Mas a prorrogação não é uma reforma; é mera medida emergencial. E a perpetuação da CPMF nos moldes atuais é a antítese da reforma necessária. Como bem aponta a Exposição de Motivos nº 84, que acompanha a proposta de reforma, “o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo, e a geração de emprego e de renda”.

Essa é a reforma premente. Outros objetivos, entre eles a revisão da partilha de recursos entre níveis de governo, por mais importantes que sejam para certos agentes ou parcelas da população, são menos urgentes para o Brasil e, por isso, secundários.¹

ALGUMAS QUESTÕES TRATADAS NO SUBSTITUTIVO

Contribuições sociais

Tributos sobre o lucro e a folha de salários podem ter efeito sobre a capacidade de competir das empresas brasileiras. Não obstante, não são matéria para reforma de nível constitucional, que é o que se discute por ora. A menção feita no substitutivo à substituição total ou parcial de contribuição sobre a folha de salários por contribuição sobre a receita ou o faturamento² não só é desnecessária, como pode ser prejudicial, se interpretada como uma vedação a qualquer outra substituição. Impediria, por exemplo, a substituição parcial de tributação da folha de salários por contribuição sobre a movimentação financeira.

A CPMF, nos moldes atuais, é deletéria para o setor produtivo. Torná-la permanente, como propõe o substitutivo,³ vai de encontro ao texto da exposição de motivos e ao próprio discurso do governo, pois seria perenizar um empecilho ao nosso desenvolvimento. Além disso, parágrafo que até mesmo o relator considera impróprio,⁴ assegura que a contribuição possa ser cobrada com alíquota de 0,38% para todo o sempre e impede que ela tenha alíquota inferior a 0,08%.

Não se pode negar, contudo, que algumas das características da CPMF são desejáveis: é simples, com baixo custo de administração e de cumprimento das obrigações tributárias; sua base é extremamente ampla, o que a qualifica como excelente geradora de arrecadação; pouco afeta os mais pobres, que praticamente não usam os serviços bancários; e é um excelente instrumento para controle da evasão de outros tributos.

É plenamente possível aproveitar a CPMF como instrumento permanente de controle de evasão baixando-se sua alíquota para algo como 0,01%, em vez dos atuais 0,38%. Seus efeitos perniciosos existiriam mas seriam pouco sentidos. Melhor ainda seria aproveitar

1. Segundo a exposição de motivos, são também objetivos da reforma proposta ao Congresso os seguintes: a) a minoração da regressividade do sistema impositivo, mediante ampliação e aprimoramento da tributação direta, especialmente lhe conferindo maior progressividade, e através de seletividade da tributação indireta; b) a ampliação da base impositiva e do universo de contribuintes, através de redução da evasão fiscal e da informalidade e mudanças no sistema de benefícios tributários; c) a redução dos custos de cumprimento das obrigações e do controle administrativo mediante simplificação do sistema; e d) a eliminação da guerra fiscal entre as unidades federadas, que provoca “desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos”. Os objetivos, segundo a exposição de motivos, devem ser atingidos sem causar reduções nas receitas disponíveis das unidades de governo — federal, estaduais e municipais — e tampouco aumento da carga tributária total do país.

2. Art. 195, § 13.

3. Art. 195, IV.

4. Art. 195, § 14, I.

todos os seus bons atributos e mitigar os maus, cobrando-a com alíquota até mais alta que a atual, mas permitindo que as empresas deduzam o montante pago daquele devido em virtude, por exemplo, da incidência de contribuição sobre a folha de salários. Tal substituição atenderia melhor ao objetivo de aumentar o grau de formalização das relações de trabalho do que a solução aventada no substitutivo, posto que, além de reduzir a incidência sobre a folha, onera o setor informal na medida em que este utilize os bancos.

As propostas expressas no parágrafo anterior não significam apoio à tese de que a carga tributária deve ser reduzida. Ao contrário, defende-se que a carga tributária seja mantida elevada, para assegurar a continuidade do equilíbrio fiscal, essencial para o crescimento sustentado. E este é mais um motivo para se fazer uma reforma que elimine o lixo tributário do qual a CPMF, nos moldes atuais, é um componente. O elevado esforço fiscal que a sociedade brasileira já faz e terá que continuar a fazer ao longo do restante desta década dificilmente poderá ser mantido sem que se reduza o antagonismo do sistema tributário ao crescimento econômico. Vale dizer, a redução da arrecadação da CPMF teria que ser compensada por receita proveniente de outra fonte, uma alteração que requer previsão de um processo de transição. Uma boa candidata a ser essa outra fonte é a “nova Cofins”, de que aparenta tratar uma disposição do substitutivo.⁵

Por determinação do art. 12 da Lei nº 10.637/02, “até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não-cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”. É praticamente impossível cumprir, ao pé da letra, esse comando. O que se pode fazer é aplicar à Cofins o modelo do PIS criado pela mencionada lei, o que mitigaria sua cumulatividade. É satisfatório na prática, mas, rigorosamente, não é torná-la não-cumulativa, o que pode adiante dar margem a demandas judiciais, com risco de perda de arrecadação.

A mencionada disposição do substitutivo, herdada da proposta original, por motivo não divulgado mas que pode ser tentar eliminar esse risco, propõe que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, ‘b’, do caput, [Cofins] será não-cumulativa”. Além de desnecessário — se o problema é, de fato, o artigo da lei, mude-se o artigo, o que requer apenas maioria simples —, trata-se de comando que não pode ser cumprido, desta feita por falta de rigor econômico da proposta. Para cumpri-lo, um setor que estiver entre aqueles para os quais a contribuição é não-cumulativa terá de ser proibido de adquirir insumos de outro em que ela seja cumulativa, o que, evidentemente, é absurdo.

Para evitar a inclusão de erro risível no texto constitucional, sugere-se a supressão desse parágrafo. Ele é plenamente dispensável. Como no caso do PIS, basta a lei ordinária para criar uma Cofins que, para efeitos práticos, seja não-cumulativa.

Tributação de fronteira *versus* ajustamento tributário de fronteira

Tanto o PIS como a “nova Cofins” são tributos sobre a receita ou faturamento que a autorização para crédito de imposto pago anteriormente na aquisição de insumos assemelha a um IVA. Esse tipo de tributo requer ajustamentos de fronteira explícitos que, em todo o mundo, têm seguido o princípio de destino. Nesse caso, o imposto não incide sobre as exportações (e o crédito de imposto pago anteriormente assegura total exoneração do bem exportado) e taxa as importações de forma idêntica a bens similares nacionais.

5. Art. 195, § 12.

A não-incidência sobre as receitas decorrentes de exportação já está prevista na Constituição.⁶ Quanto às importações, com um tributo do tipo IVA, seu valor é automaticamente onerado ao se cobrar o tributo na sua comercialização ou na venda do produto ao qual se incorpora como insumo. Contudo, pode ocorrer uma importação por não-contribuinte. Para lidar com esse caso, bem como prevenir evasão, é necessário prever a incidência sobre o valor da importação. Por exemplo, uma disposição com redação semelhante à dada no substitutivo ao art. 155, § 2º, IX, a, que trata do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre serviços de transporte e de comunicação (ICMS), resolveria o problema.

É importante não confundir ajustamento tributário de fronteira, sempre atrelado a um tributo doméstico para assegurar igualdade de competição entre o produto nacional e o importado, com o tributo de fronteira, que é discriminatório, onerando o produto importado mas não o nacional. O substitutivo pretende criar um novo tributo de fronteira,⁷ a contribuição social sobre importação, que incidirá qual o imposto de importação inclusive sobre insumos, onerando ainda mais a produção nacional.

O substitutivo também cria um ajustamento de fronteira.⁸ Embora ele reduza a desvantagem competitiva do produto nacional em relação ao similar importado, também onerará a produção quando associado a um tributo cumulativo, como a atual Cofins. E o texto do substitutivo obriga a aplicação da disposição (“incidirão”) e não meramente a faculta (“poderão incidir”). Além disso, a disposição cria espaço para a generalização da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide), atualmente incidente apenas sobre combustíveis. A Cide é outro componente do lixo tributário que, ao invés de generalizada, deveria ser extinta (com previsão de fonte alternativa de melhor qualidade para gerar igual receita).

Cumulatividade

A cumulatividade existe, por falhas às vezes inevitáveis, em praticamente todos os sistemas tributários do mundo. Mas, nenhum país que pretenda ter participação importante no comércio internacional pode tê-la no nível absurdo atingido no Brasil. Cofins e CPMF são atualmente as principais fontes de cumulatividade da tributação brasileira. Mas não são as únicas.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) incide em cascata e sua interação com o IPI e o ICMS gera cumulatividade adicional. A tributação de bens de capital é uma forma de tributação cumulativa particularmente nociva ao investimento. Quanto aos insumos, o chamado “critério de crédito físico”, adotado para o ICMS e o IPI, significa não reconhecer o direito a crédito para o imposto sobre insumo que não se incorpore fisicamente aos bens produzidos, o que cria tributação em cascata. Em relação a créditos de imposto acumulados pelos contribuintes, a relutância ou até repúdio das administrações tributárias a assegurar seu aproveitamento ou ressarcimento gera cumulatividade que prejudica todos os contribuintes, mais gravemente os exportadores.

Nada disso, exceto a questão do ISS, precisa ser tratado na Constituição. Quando e se o bom senso voltar a presidir a política tributária brasileira tudo isso se resolve com simples leis ordinárias ou, no caso de créditos acumulados, até mesmo com normas administrativas.

6. Art. 149, § 2º, I, d.

7. Art. 195, V.

8. Art. 149, § 2º, II.

A Lei Kandir — Lei Complementar nº 87/96 —, um lampejo de lucidez na política tributária brasileira, resolveu quase todas essas questões em relação ao ICMS. Mas diversas leis complementares posteriores⁹ alteraram o tratamento dado aos bens destinados ao ativo permanente e promoveram sucessivos adiamentos da vigência — atualmente para 2007 — da disposição que substituiu o critério de crédito físico pelo de crédito financeiro, segundo o qual todo imposto pago sobre insumos gera crédito. No IPI, a lista que existia de bens de capital isentos foi revogada.

Aproveitamento de créditos acumulados é mera questão de administração tributária, sequer requerendo lei; e possibilidade de ressarcimento desses créditos também. O ressarcimento é concedido em países com os mais variados níveis de desenvolvimento, desde os da União Européia até Moçambique, com base no princípio de que, da mesma forma como quem deve imposto é obrigado a pagar, o Fisco é obrigado a devolver o imposto pago a mais. No entanto, ele é considerado inviável pelos fiscos brasileiros, devido à dificuldade de controle de fraude nos créditos escriturados. Curiosamente, não cogitam que o “crédito frio” pode estar sendo usado, até com menor risco de ser percebido, para reduzir imposto a pagar, o que é, rigorosamente, fraude de mesmo tipo e tamanho. E não cogitam que o Brasil devolve imposto de renda às pessoas físicas sem que exista, como há nas empresas, documentação fiscal que comprove a correção da restituição solicitada.

O temor de que o bom senso continuará a faltar, que a história mostra não ser descartado, acaba criando pressões para que tudo seja incluído no texto constitucional. Essa é a provável razão da inclusão de inciso sobre a tributação de bens de capital pelo IPI no substitutivo.¹⁰ A redação dada é um tiro pela culatra que atinge os investidores. Afirma-se ali que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital”, o que significa, implicitamente, que a Constituição passará a exigir que a lei preveja tributação desses bens, o que não ocorre atualmente.

A incorporação de serviços à base do ICMS, criando um IVA geral como o utilizado mundo afora, e a conseqüente extinção do ISS, que eliminaria as duas primeiras causas de cumulatividade mencionadas, não são cogitadas pela PEC. Trata-se de questão politicamente difícil que estava equacionada em 1999, quando o Poder Executivo usou sua força política para sustar a tramitação da reforma proposta à época pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados. Perdida aquela oportunidade ímpar de fazer a reforma de que o Brasil carece, a discussão terá de ser reiniciada da estaca zero com outro elenco de governadores e prefeitos e muito mais resistência à mudança. Assim, a inclusão dessa medida na presente proposta não é compatível com a sua urgência.

Partilha de recursos e DRU

A fusão do ISS com o ICMS precisa, contudo, ser incluída na pauta de discussões, em conjunto com o debate sobre a partilha de recursos tributários entre unidades de governo. Esse debate, por sua vez, precisa ser muito mais profundo do que o toma-lá-dá-cá que se assiste nesses dias. É preciso redefinir globalmente o sistema de transferências intergovernamentais cujas disfunções já estão bem diagnosticadas. Isso inclui a discussão de novas bases para cálculo das transferências, dos montantes a transferir e dos critérios que

9. Leis Complementares nº 92/97, 99/99, 102/00, 114/02 e 115/02.

10. Art. 153, § 3º, IV.

regerão os fluxos intergovernamentais. É uma negociação muito longa que sequer começou. O crescimento do país não pode esperar seu término.

Isso nos leva a outra questão, a DRU. Esse instrumento, criado originalmente pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, com o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), já foi Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), a partir de 1996, e tem o nome atual desde 2000. Foi ele que viabilizou o acúmulo de tanto lixo tributário na década de 90. O substitutivo propõe mantê-lo até 2007.¹¹

É fato notório que, desde a promulgação da Constituição de 1988, a União dá preferência à arrecadação de contribuições sociais, de má qualidade mas não partilhadas com estados e municípios, em detrimento da arrecadação de imposto de melhor qualidade, o IR e o IPI. Ocorre que a Constituição vincula a receita proveniente dessas contribuições, integralmente, a gastos com a seguridade social — saúde, assistência social e previdência. A DRU é a máquina que transforma contribuição social em imposto, permitindo a livre utilização dos recursos sem que seja preciso entregar um centavo aos estados e municípios. Frauda o conceito de seguridade social, tão caro aos constituintes de 1988, e a partilha de recursos, como expressa no corpo da Constituição.

Manifestaram-se os governadores contra a prorrogação da DRU? Espantosamente, além de apoiarem a medida, reivindicaram a DRE, desvinculação de recursos estaduais (DRE), que lhes permitiria subtrair recursos da destinação à educação e saúde para usá-los com outras finalidades. E reivindicam repartir o lixo criado com a ajuda da DRU — CPMF e Cide — em vez de exigirem a busca de fontes alternativas de receita menos antagônicas ao crescimento da produção, que lhes traria aumento futuro de receita.

Estão errados os governadores? Obviamente, não. Estão defendendo, como lhes cabe, os interesses de seus estados, devido aos arranjos institucionais existentes; da mesma forma que o governo federal sempre defendeu o cofre da União. O que está errado são os arranjos institucionais. A expansão da base dos fundos de participação para incluir todos os tributos federais, exceto contribuições previdenciárias, soluciona o problema. Mas isso só pode ser feito no bojo da ampla e longa negociação mencionada anteriormente. Até que ela seja concluída — e nem começou —, a DRU precisa ser prorrogada, a despeito do risco de ajudar a produzir mais lixo tributário.

Não existem duas federações semelhantes no mundo. O traço de união entre elas, que caracteriza o federalismo, é a convivência harmônica de unidades heterogêneas. O bem-estar comum requer cooperação e algum grau de coordenação das atividades e políticas. Por isso é necessário um sistema de transferências intergovernamentais bem arquitetado e compatível com as tradições federalistas do país, que são diferentes na Alemanha, nos Estados Unidos e no Brasil.

ICMS

A diversidade exige, por outro lado, que as unidades da federação disponham de certo grau de autonomia para lidar com suas respectivas peculiaridades; e o princípio da correspondência, da teoria de federalismo fiscal, propõe que quanto maior for a parcela da despesa realizada por uma unidade da federação financiada com recursos próprios, maior será a responsabilidade fiscal da unidade. A proposição se baseia no postulado comportamental de que os contribuintes, que também são os eleitores, fiscalizarão com mais intensidade

11. Art. 76 da ADCT, com a redação dada pelo art. 2º do substitutivo.

seus governantes se as despesas públicas forem pagas de seus próprios bolsos. Por isso é necessário que as unidades tenham bases tributárias próprias e autonomia suficiente para fixar o tamanho de seus respectivos orçamentos.

A uniformidade das alíquotas e da lei e regulamento do ICMS proposta pela PEC nº 41/03 significa que estados tão diferentes como São Paulo, Ceará e Roraima serão tratados igualmente e não terão qualquer grau de autonomia para ajustar seus orçamentos e regras de tributação às necessidades e desejos das respectivas populações. Algumas questões relevantes são:

a) A receita gerada em cada um desses estados por alíquotas centralmente fixadas será satisfatória para todos? Só por acaso com baixíssima probabilidade de ocorrência.

b) As administrações fazendárias estaduais têm níveis de capacitação bastante diferentes. Umas modernizaram-se muito e outras menos. Como homogeneizar exigências e controles? Nivelando por baixo?

c) A adoção, para a cobrança do ICMS, de um único conceito nacional de micro e pequena empresa é capaz de atender adequadamente a todos os estados?

d) A exposição de motivos aponta como restrições a serem obedecidas pela reforma não causar redução nas receitas disponíveis das unidades da federação nem elevação da carga tributária total do país. Na transição para alíquotas unificadas, é fato aritmético que pelo menos uma das duas restrições será violada. Qual delas?

Não cabe dúvida de que a legislação do ICMS é hoje um emaranhado ininteligível de regras a merecer homogeneização. Mas é necessário preservar certo grau de autonomia para que os estados possam lidar com suas especificidades locais. Também é necessário assegurar que os estados possam autonomamente variar, pelo menos dentro de certos limites, suas receitas. De outro modo, a responsabilidade por desequilíbrios orçamentários que advenham fica indefinida: foi o governador que gastou demais ou foram as alíquotas fixadas conjuntamente pelo Senado e pelo órgão colegiado previsto no substitutivo que geraram receita indevidamente baixa?

A despeito de o relator ter aprimorado substancialmente o texto referente ao ICMS, em relação à redação original da PEC,¹² ainda existem problemas pontuais e inúmeras indefinições.

Um exemplo importante é a sistemática de tributação do comércio interestadual. Ainda que tenha sido remetida para a lei complementar a definição da forma como a parcela do imposto devida ao estado de destino a ele será atribuída, fica claro que há, subjacente à proposta, um modelo em que se utiliza, de forma generalizada, a substituição tributária. Mais especificamente, o vendedor localizado em um estado A substituirá o comprador localizado em B como contribuinte de B.

Esse procedimento, tão simples no papel, é complicadíssimo na prática, pois todos os contribuintes que pratiquem operações interestaduais terão de se submeter a tantos fiscos quantos forem os estados onde tenham clientes. Quer dizer, as maiores empresas, que abastecem todo o território nacional, passarão a ser contribuintes de 26 estados e do Distrito Federal, e não apenas daqueles em que estão localizados seus estabelecimentos. E cada fisco estadual terá de espalhar agentes pelas 27 unidades da federação. Além disso, o texto cons-

12. Art. 155, § 2º.

titucional proposto permite que a lei complementar estabeleça o inaceitável: impedir o comprador, que pagou o imposto embutido no preço da mercadoria, de compensá-lo com o devido nas operações seguintes caso o vendedor, do qual é apenas cliente, não recolha o imposto que recebeu e deve.¹³

Outra questão importante diz respeito à fixação de alíquotas. De acordo com o substitutivo, o Senado estabelecerá as alíquotas do imposto. Mas é um órgão colegiado integrado por representante de cada estado e do Distrito Federal que definirá, por unanimidade, que bens estarão sujeitos a cada alíquota. Basta um representante de estado divergir dos demais 26 para haver um impasse. Como há milhares de bens a serem alocados às alíquotas, a probabilidade de que ocorra pelo menos um impasse é elevada.

É grande o risco de que, atingido acordo em torno de um texto constitucional que remete para a lei complementar ou para decisão do órgão colegiado todos os pontos potencialmente conflituosos, a reforma do ICMS jamais entre em vigor. Parece, portanto, prudente aprofundar a discussão sobre o imposto, amadurecer a proposta e fazer uma emenda que, de fato, tornar-se-á uma reforma e não um conjunto de disposições constitucionais inúteis. O problema é que isso requer tempo bem maior do que os poucos meses que restam até o final do ano.

OBSERVAÇÕES FINAIS

A despeito do esforço já realizado pela Comissão de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, em especial pelo relator, o texto atual do substitutivo ainda está longe de servir adequadamente aos objetivos estabelecidos na exposição de motivos, que são consenso nacional. Em especial, a reforma tributária urgente é a essencial — mas, obviamente, por si só insuficiente — para recolocar a economia brasileira na trilha do crescimento. Nesse sentido, o mais importante é preservar o equilíbrio fiscal e mitigar — por emenda constitucional onde necessário, mas, principalmente, mediante leis ordinárias e normas administrativas — a cumulatividade da tributação brasileira.

Aparentemente — mas ainda a confirmar —, nos livramos da armadilha que impediu que a reforma fosse feita há três anos, que é o falso dilema entre ajuste fiscal e reforma. Por temer que esta prejudicasse o ajuste, o governo passado perdeu oportunidade ímpar de promover um salto qualitativo na tributação brasileira. O dilema não existirá desde que a proposta de reforma preveja uma transição bem-concebida. Ao contrário, a carga tributária está muito próxima da capacidade fiscal da sociedade, sendo certo que não será possível manter o nível atual de esforço tributário — e, portanto, o ajuste fiscal — sem que se aprimore a qualidade da tributação.

Três outras armadilhas estão à vista e precisam ser desmontadas.

A primeira é a prevalência da facilidade de arrecadação sobre a qualidade da tributação, fortemente presente na proposta original e atenuada mas ainda longe de ser eliminada no substitutivo aprovado na comissão. A CPMF, com P de permanente, é o exemplo mais clamoroso, mas há diversos outros. É mais difícil arrecadar imposto de boa qualidade. Mas a solução é reforçar a administração para capacitá-la a arrecadar imposto bom e não piorar a tributação para adequá-la à capacidade da administração.

13. Art. 155, § 2º, h.

A segunda armadilha é a demanda por revisão do pacto federativo. Não adianta rever o pacto federativo com um sistema tributário de má qualidade, que impede o crescimento. O resultado será, no máximo, uma migalha a mais para algum governo e a menos para outro. Não é isso que o país precisa. É preciso rever todo o arranjo institucional que materializa o pacto e colocá-lo a serviço dos objetivos econômicos e sociais do país. Isso inclui revisão do sistema de transferências intergovernamentais e da tributação subnacional e redefinição da coordenação de políticas públicas e da distribuição de encargos entre os governos dos três níveis. Não é tarefa para ser feita açodadamente em meia dúzia de reuniões políticas.

Na terceira armadilha já caímos, pela terceira vez, e é urgente dela se livrar. O governo que se inicia sente-se na obrigação e com força política para realizar uma reforma na primeira hora. Ao mesmo tempo, sendo este um de seus primeiros testes políticos importantes, sente-se na obrigação de fazer prevalecer sua vontade, para manter o prestígio, aprovando, com mínimas alterações, sua proposta. A conjugação desses fatores resulta no envio ao Congresso de uma proposta ao mesmo tempo tímida, imatura e sem acordos políticos costurados, posto que não discutida e quase desconhecida. Foi assim em 1992, em 1995 e outra vez agora.

A tentativa de 1992 resultou única e exclusivamente na criação do IPMF. A de 1995 acabou se reduzindo à Lei Kandir, logo adiante deturpada, inclusive no que diz respeito à compensação de perdas dos estados. A discussão da atual já mostra que um dos resultados possíveis é a mera prorrogação da DRU e da vigência da CPMF. A reforma que importa para a retomada do crescimento pode continuar em suspenso.

A solução para o problema parece ser mudar a abordagem, considerando a reforma tributária como um processo que se realiza ao longo do tempo, com a interação dos agentes, e não um evento a ser consumado em determinada data. Nessa linha de ação, o projeto final é resultado do próprio processo — técnico e político — e não algo preconcebido.

Um projeto global originalmente esboçado deve ir sendo detalhado e aos poucos implementado, na medida em que as condições políticas — que são cambiáveis e podem ser construídas — sejam favoráveis à discussão de um dado tema. Ao mesmo tempo, o projeto vai se modificando ao longo do processo, adequando-se face aos resultados já obtidos, de forma a assegurar a consistência ao seu final.

A sugestão que fica do conteúdo das seções anteriores é que, a exemplo dos fabricantes de automóvel, se abandone a reforma modelo 2003 e se comece já a construir e “vender” a modelo 2004, um processo e não um evento. O processo deve se iniciar pela prorrogação, como lamentavelmente necessário, da DRU e da CPMF, e aprovação, de imediato, de emendas tópicas necessárias ao cumprimento do objetivo principal, como a incidência sobre importações das contribuições não-cumulativas, bem como o que mais for consensual. Também de imediato, deve-se preparar e apresentar ao Congresso projeto de lei que assemelhe a Cofins ao PIS. Ao mesmo tempo, as normas legais e administrativas mencionadas que mitigariam a cumulatividade precisam ser postas em vigor, o que requer negociação com as unidades subnacionais. Essa negociação seria o primeiro passo de um profundo processo de reforma que ajuste a tributação brasileira e o pacto federativo às necessidades de uma economia dinâmica, participante do mercado global.