

Revista Brasileira de Comércio Exterior

RBCCE

Ano XXXVII

156

Julho, Agosto
e Setembro
de 2023

A revista da FUNCEX

HIDROGÊNIO VERDE DE EXPORTAÇÃO

Empreendedorismo
e Cultura Exportadora
e Empreendedora

Desafios Tributários e
de Sustentabilidade



FUNCEX



fundação
centro de estudos
do comércio
exterior

Ajudando o Brasil a expandir fronteiras

EDITORIAL**2 Desafios da Política de Comércio Exterior***Antonio Carlos da Silveira Pinheiro***ENTREVISTA****4 Paulo Câmara***Presidente do Banco do Nordeste do Brasil***COMENTÁRIO INTERNACIONAL****8 De Guttemberg à transformação digital***George Vidor***MOMENTO HISTÓRICO****10 Exportar ou morrer***Roberto Giannetti da Fonseca***16 O novo ministério do empreendedorismo e o fortalecimento da micro e pequena indústria no Brasil***Joseph Couri***18 Power-To-Floating Wind para hidrogênio verde de exportação***Miguel Lins e Evan Sponagle***DESAFIOS DA POLÍTICA COMERCIAL****24 As controvérsias da integração regional***Mauro Laviola***28 Cultura exportadora como política de estado***Renato Pitta***DESAFIOS TRIBUTÁRIOS****32 Exclusão de incentivo fiscal de ICMS da base de cálculo do IRPJ CSLL PIS e da COFINS***Luis Carlos Szymonowicz e Ricardo José Piccin Bertelli***36 Efeitos da reforma da tributação sobre o consumo no comércio exterior***Renato Agostinho da Silva e Marcelo Simões dos Reis***DESAFIOS DE SUSTENTABILIDADE****46 A medida europeia contra a “importação do desmatamento” e seu potencial viés discriminatório no comércio internacional***Yi Shin Tang e Vivian Rocha***54 A indústria de açúcar e etanol e seus ativos ambientais***Fernando Giachini Lopes***PRÁTICAS DE COMEX****60 Inovações em testes fitossanitários na exportação de carne bovina para a China***Felipe Vigoder***64 Análise e redução de custos aplicadas à logística internacional***Eduardo Correia Miguez*

Efeitos da Reforma da Tributação sobre o consumo no comércio exterior*



Renato Agostinho da Silva



Marcelo Simões dos Reis



Renato Agostinho da Silva
é diretor de operações de comércio exterior

Marcelo Simões dos Reis
é coordenador-geral de análise de aspectos tributários no comércio exterior

A maioria dos sistemas tributários do mundo tem no valor agregado a sua principal base de incidência. Não à toa tem-se falado muito do imposto correspondente quando se levanta o assunto sobre reforma tributária. A depender do grau de conhecimento sobre o assunto, pode-se ter a impressão de que não há no Brasil um imposto sobre valor agregado. Afinal de contas, nenhum dos tributos de nosso ordenamento segue essa terminologia. Contudo, não passa de mera impressão, pois a verdade é que o sistema brasileiro compreende um imposto federal (IPI), um imposto estadual (ICMS), um imposto municipal (ISS) e duas contribuições sociais de competência federal (PIS/Pasep e Cofins) que oneram o valor agregado.

A reforma tributária tem como cerne justamente a simplificação dessa trama de obrigações que pairam sobre as empresas brasileiras. Contudo, o movimento não visa tão somente unificar cinco tributos, mas também alinhar o Brasil com as boas práticas relacionadas à tributação do valor agregado. Em vista da importância do tema para o comércio exterior, acreditamos ser conveniente e oportuno fazer o registro dos efeitos da tributação sobre o valor agregado no comércio exterior brasileiro.

Para alcançar esse propósito, este artigo pretende esclarecer do modo mais didático possível os pontos que estão sendo atacados pela reforma de nosso sistema constitucional tributário e sua interface com o comércio exterior. A compreensão dos mecanismos que atuam sobre a tributação do consumo é essencial para se ter um posicionamento frente às propostas que se encontram em debate, seja quanto à tramitação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, seja em relação às proposições de atos complementares que venham a ser necessários para a regulamentação dos novos dispositivos constitucionais.

Tendo presente esse objetivo, no primeiro tópico do artigo aborda-se o fenômeno da cumulatividade na tributação sobre operações comerciais visando contextualizar o principal problema enfrentado pela PEC 45/2019. O segundo resume a configuração atual do nosso sistema tributário de modo a revelar o sentido e a necessidade da reforma tributária. Já no terceiro, discorre-se sobre os efeitos indiretos da reforma sobre o comércio exterior enquanto a quarta se debruça sobre os pontos que afetam mais diretamente as relações comerciais do Brasil com o mundo. Especifici-

.....
Nota: * A opinião dos articulistas não necessariamente reflete a posição da Secex/MDIC.



camente, o texto vai abordar a nocividade do carregamento de tributos na cadeia produtiva, a importância de orientar a tributação sobre o consumo conforme o destino, a convergência da incidência do mesmo tributo para bens e serviços, a preservação dos regimes de aperfeiçoamento ativo e a isonomia entre fornecedores nacionais e estrangeiros em cenários de imunidade subjetiva.

TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS E CUMULATIVIDADE

Na maioria dos países desenvolvidos, o imposto sobre as operações comerciais de bens e serviços incide sobre todos os elos de uma cadeia produtiva. A sua forma de recolhimento é curiosa. Quem compra paga o tributo a quem está vendendo, sem que o dinheiro vá diretamente à Fazenda Pública. A princípio, parece uma situação estranha, porém o vendedor age apenas como um “coletor de impostos” do Estado. Cabe a ele transferir aos cofres públicos o valor correspondente em um momento posterior. Na prática, o comprador suporta o ônus econômico do tributo enquanto o vendedor se encarrega de cumprir a obrigação tributária. Caso o comprador seja o

consumidor final, a história termina por aí, mas se estamos falando de aquisição de insumos e matérias-primas para processamento e posterior revenda temos um pouco mais para contar. Nesse cenário, o comprador também assumirá o papel de vendedor em um estágio posterior da cadeia produtiva. Será que o tributo da operação seguinte recairá sobre todo o preço de revenda?

Se o ônus fiscal abranger todo o preço de revenda, ocorre uma tributação em cascata, em que o tributo pago na operação anterior incorpora-se à base de cálculo. Se houver muitas operações ao longo da cadeia produtiva, a cascata de impostos pode se transformar em uma verdadeira bola de neve. Quando o regime de tributação utiliza essa mecânica (regime cumulativo), normalmente tenta-se compensar o acúmulo com alíquotas menores. Por exemplo, o PIS/Pasep adota a alíquota de 0,65% nas hipóteses em que se aplica o regime cumulativo frente a 1,65% quando a circunstância impõe o regime não cumulativo. A uma primeira vista, a diferença das alíquotas parece razoável. Contudo, uma pequena conta demonstra que já na terceira transação do fluxo produtivo a cumulatividade eleva a fatia do Fisco para 1,96%¹. Se houver um quarto elo na cadeia, alcança 2,63%² e assim por diante.

Como se pode ver, o regime cumulativo desencoraja a criação de empresas intermediárias que se especializem em aspectos específicos do fluxo produtivo por menor que seja a alíquota. Afinal de contas, quanto mais etapas de transações entre empresas, mais se agiganta a bola de neve. Em pouquíssimas circunstâncias valeria o esforço financeiro de rolar essa bola até o consumidor final.

“

O regime cumulativo desencoraja a criação de empresas intermediárias que se especializem em aspectos específicos do fluxo produtivo por menor que seja a alíquota. Afinal de contas, quanto mais etapas de transações entre empresas, mais se agiganta a bola de neve

”

¹ $(1,0065)^3 - 1 * 100 = 1,96\%$.

² $(1,0065)^4 - 1 * 100 = 2,63\%$.

Por isso, um regime cumulativo estimula a verticalização em que as empresas tentam controlar todos os estágios do processo produtivo, perdendo as vantagens competitivas decorrentes da especialização.

Para focar o ônus no valor agregado e excluir os impostos embutidos nos preços, foram concebidos os regimes não cumulativos. Ao contrário do que se vê na cascata que acabamos de descrever, o tributo suportado pelo comprador se transforma em crédito a seu favor. Posteriormente, quando há a revenda, repete-se o ritual: o comprador seguinte faz o pagamento ao revendedor, que se incumbem de recolher o tributo. Dessa vez, contudo, o revendedor pode abater o imposto que recolheu na operação anterior. Como ocorre uma compensação, eliminando-se o que foi desembolsado na operação original, não se acumula carga tributária. Assim, o imposto incide exclusivamente sobre o valor agregado, e não mais sobre o próprio tributo que fora cobrado anteriormente. Com essa fórmula, abre-se uma avenida larga para a criatividade e a especialização nas cadeias produtivas, favorecendo-se a oferta de novas vagas de emprego e o ingresso de mais investimentos na economia.

O SISTEMA BRASILEIRO ATUAL E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Como já foi explicado, cada operação tributada gera um crédito correspondente a favor do adquirente, caso empregue o produto ou serviço em seu processo produtivo. Trata-se de uma medida para evitar cumulatividade. À medida que passa adiante o seu produto, a empresa pode compensar esse crédito na próxima operação tributada. Em linhas gerais, assim funciona um regime não cumulativo pleno. E como funciona atualmente no Brasil?

“

O Brasil ainda tributa a produção em vez de tributar exclusivamente o consumo... O ônus do resíduo tributário acaba por ser incorporado ao preço final dos produtos exportados, abalando a competitividade do país no mercado internacional

”

Ao contrário de outros países que tributam o valor agregado por meio de um imposto único, o Brasil optou por implementar um conjunto de cinco tributos de competências federativas distintas, compreendendo três impostos (IPI, ICMS e ISS) e duas contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins). A falta de homogeneidade por si só lança um desafio bastante complexo para se estabelecer qualquer sistema de compensação e ressarcimento que caracterize um regime não cumulativo. Além disso, o próprio texto atual da Constituição Federal autoriza regimes cumulativos no ISS e nas contribuições sociais. E quando a mesma Constituição faz referência à não cumulatividade no IPI e no ICMS, uma série de exceções impede que a regra se replique no ordenamento de modo transparente e consistente. Finalmente, o ICMS adota um mecanismo de tributação que autoriza o estado de origem a tributar parcialmente uma operação comercial, o que dificulta o reconhecimento de créditos nas transações interestaduais.

Em função dessas características do nosso sistema tributário, observa-se que o Brasil ainda tributa a produção em vez de tributar exclusivamente o consumo. Sob esse prisma, a oneração fiscal avança além do valor agregado, desestimulando a formação de elos nas cadeias produtivas. O carregamento desse peso fiscal em cada uma das operações até a venda final passou a ser conhecido como resíduo tributário. Trata-se de um problema que se agrava à medida que aumenta a complexidade da cadeia produtiva afetada, atingindo especialmente as empresas exportadoras. O ônus do resíduo tributário acaba por ser incorporado ao preço final dos produtos exportados, abalando a competitividade do país no mercado internacional. Nota-se que esse efeito da cumulatividade vai na contramão das políticas adotadas pelos diversos países que empregam a sistemática de tributar o valor agregado.

A reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional tem como foco a tributação incidente sobre produção e consumo. O propósito é desonerar a produção, concentrando a carga fiscal exclusivamente no consumo. No centro do sistema proposto encontra-se a orientação pela não cumulatividade plena, a ser alcançada por um esquema nacional, baseado em cooperação federativa, voltado para a tributação no destino e fundado na devolução pronta e efetiva de créditos às empresas. A estratégia adotada pelo governo, em conjunto com o Congresso Nacional, consistiu em aproveitar a PEC 45/2019, que já havia passado pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) e pela Comissão Especial, ambas da Câmara dos Deputados, para introduzir um texto substitutivo diretamente no Plenário a partir

da conciliação com a PEC 110/2019 do Senado Federal. Para alcançar essa finalidade, foi constituído um Grupo de Trabalho que promoveu uma série de audiências no primeiro semestre de 2023, amadurecendo o debate. A partir das diretrizes fixadas pelo Grupo de Trabalho, o relator apresentou o Parecer Preliminar de Plenário, com substitutivo à PEC 45/2019. Após debates intensos na primeira semana de julho, a proposta foi enfim aprovada em dois turnos na Câmara dos Deputados. O próximo passo envolve a tramitação no Senado Federal, onde provavelmente sofrerá ajustes ao longo do segundo semestre de 2023. Ao passar por alterações de substância, o texto necessariamente retornará à Câmara dos Deputados para apreciação final. Embora este seja o percurso provável da PEC 45/2019, o governo encontra-se confiante de que a reforma será aprovada ainda em 2023.

EFEITOS INDIRETOS DA REFORMA SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Antes de tratarmos como a reforma tributária ataca especificamente o problema da cumulatividade e geração de resíduos tributários, cabe realçar um dos seus aspectos mais importantes: a simplificação do sistema. Em vez de mais de 5 mil leis municipais e de 27 leis estaduais termos uma única lei complementar que regerá o imposto sobre bens e serviços. Em nível federal, três tributos (IPI, PIS/Pasep e Cofins) serão substituídos por uma única contribuição social. Trata-se de uma relevante redução da complexidade normativa. É de se imaginar o tamanho da economia proporcionada às empresas já que o custo de conformidade tenderia a ser muito menor. Quanto mais simples se torna o sistema, menor a necessidade de especialistas em tributação para compreender a exata medida da obrigação perante a Fazenda Pública.

A facilidade de entendimento das normas acarreta também menor possibilidade de divergência entre empresas e governo. Por consequência, litígios administrativos e judiciais tendem a ser reduzidos significativamente. Já foi estimado que o contencioso administrativo federal alcança a cifra de mais de 600 bilhões de reais enquanto o judicial teria disputas versando sobre outros 42 bilhões.³ A partir desses valores pode-se derivar o elevado custo da insegurança jurídica provocada pela complexidade, o que se espera mitigar com a racionalização das normas tributárias.

A diminuição dos custos de conformidade e a pacificação tributária geram benefícios para toda a economia brasileira. Em particular, também alcançam o comércio exterior no sentido de oferecer condições de concorrência às empresas nacionais na disputa não só pelo mercado internacional como pelo próprio mercado interno. Atualmente as concorrentes estrangeiras não enfrentam o mesmo nível de complexidade no que toca à tributação sobre as transações de bens e serviços. Normalmente estão inseridas em países com sistemas mais equilibrados e racionais, o que lhes proporciona uma condição de competitividade superior em relação a empresas expostas a um sistema anacrônico de tributação. Em razão disso, a simplificação tributária também é bem-vinda sob a ótica do comércio exterior.

EFEITOS DIRETOS DA REFORMA SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Não Cumulatividade

Adotando a premissa de que as exportações beneficiam a economia nacional, o princípio da não exportação de tributos tem se revelado um pilar de referência em todo o comércio internacional. Utilizando essa baliza, as diferentes jurisdições fiscais definem que as exportações não sejam tributadas em seu território, mas sim nos países a que forem destinadas. Qualquer entidade soberana que reverta essa lógica, impõe um forte jugo concorrencial à sua base produtiva, uma vez que seus bens e serviços estarão à mercê de dupla tributação. É importante notar que a própria Constituição Federal afasta a incidência de tributos na exportação. Contudo, o fenômeno do resíduo tributário termina por carregar ao preço do produto nacional todos aqueles tributos recolhidos em etapas anteriores à exportação e que não puderam ser compensados ou resarcidos. Ademais, as deficiências no mecanismo de resarcimento de créditos desses tributos, tanto pela Receita Federal, como pelas Receitas Estaduais, têm acarretado a formação de significativos estoques de créditos não resarcidos, que se convertem em custo para os exportadores.

Eliminação do resíduo tributário

Já foi destacado o resíduo tributário sobre as operações que fluem por uma cadeia produtiva. A incorporação de tributos a cada elo vai carregando o preço de insumos,

³ Exposição de Motivos Interministerial (EMI) à Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 22 ago. 2023.

matérias-primas e materiais intermediários. Em muitas situações, a inconveniente carga fiscal não pode ser eliminada em razão de um emaranhado de regras sobre apuração e uso de créditos. Ora simplesmente proíbe-se o aproveitamento do crédito, ora não resta muito claro se a norma escrita permitiu ou não a compensação. Trata-se de um ônus que recai sobre o setor produtivo. Não é o que deveria ocorrer em um sistema que pretenda tributar exclusivamente o consumo.

No bojo da reforma tributária, um dispositivo simples parece ter potencial para encaminhar a solução para esse ponto específico. Ao abordar o tema da não cumulatividade, o art. 156-A, § 1º, VIII, trazido pelo substitutivo à PEC 45/2019, fixa uma premissa importante quando estabelece que os créditos acumulados pelo contribuinte devem-se compensar “com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou serviço”. O comando ficaria excepcionado obviamente caso a aquisição seja para uso ou consumo pessoal como consta expressamente do mesmo dispositivo, cabendo à lei complementar regular a questão. Considerando que é o consumo que deve ser tributado, não deveria haver mais preocupação com o resíduo tributário onerando as cadeias produtivas. Aparentemente o texto constitucional proposto seria suficiente, mas o resultado final depende também da conceituação empregada na lei complementar para balizar “uso e consumo pessoal”.

Eliminação dos créditos acumulados por empresas exportadoras

A cumulatividade atinge negativamente as empresas de modo geral, mas uma particularidade afeta de modo mais incisivo as exportadoras. Quando um produto chega aos portos para ser enviado ao exterior, provavelmente um percentual importante do custo de produção estará carregado de tributos. Assim como em qualquer outra transação, uma parte deles é irre recuperável tendo em vista que o sistema atual admite uma margem de cumulatividade. Esse é um problema comum a qualquer tipo de operação comercial no Brasil, seja ela destinada ao exterior ou não. Como visto, a reforma tributária pretende endereçar a questão, ampliando a compensação de créditos para todas as operações de aquisição, ressalvado o uso e consumo pessoal.

Outra parte do custo será composta por créditos recuperáveis, ou seja, as exportadoras fazem jus ao seu provei-

tamento. Contudo, a situação se distingue de uma transação interna em que o comprador pode assumir o direito a crédito. Na outra ponta de uma exportação há um importador, submetido a outra jurisdição fiscal, inviabilizando qualquer compensação. Levando em consideração o princípio de não exportar tributos, a única maneira de permitir ao exportador o usufruto do crédito, caso a maior parte de seu faturamento provenha de vendas ao exterior, é transformá-lo em moeda corrente. A forma preferencial de aproveitamento, então, seria conferir ao exportador o direito ao imediato ressarcimento em espécie. Em vista da vedação de se corrigir monetariamente o crédito,⁴ a demora na providência representa custo financeiro para o exportador. Para preservar suas margens, e tendo em vista que o custo é irre recuperável, o empresário nacional precisa repassar essa carga ao preço. Por consequência, resta prejudicada a competitividade de nossos produtos e serviços no exterior.

O substitutivo à PEC 45/2019 prevê o ressarcimento aos exportadores no art. 156-A, III, o que não é muito diferente da regra atual para aproveitamento pleno dos créditos. O importante é que o procedimento se desenrole com a maior agilidade possível, restando à lei complementar a incumbência de definir a forma e o prazo a serem observados pela Administração Tributária. Desse modo, entendemos que a agilização na devolução de créditos ao exportador demandará um esforço extra de ajuste no âmbito da legislação infraconstitucional. De toda sorte, o âmbito institucional para essa finalidade já se encontra posto quando a proposta se refere ao Conselho Federativo. Essa entidade plurifederativa, com representação estadual e municipal, terá por função precípua administrar os créditos advindos do novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) acumulado ao longo das cadeias produtivas. Além da sua normatização, o bom funcionamento também dependerá de como as atividades cotidianas do Conselho serão conduzidas.

Estímulo à especialização, com alongamento das cadeias produtivas

Embora existam instâncias em que o sistema tributário brasileiro reproduz um regime não cumulativo, reconhece-se que há uma demora razoável para a respectiva compensação ou ressarcimento de créditos em vista da complexidade de procedimentos. Por vezes, o crédito tributário é reconhecido apenas em sede judicial em função de uma interpretação mais restritiva da Fazenda

⁴ Note-se, contudo, que o art. 148 combinado com o art. 152, ambos da Instrução Normativa nº 2.055, de 6 de dezembro de 2021, admitem o acréscimo de 1% de juros mais a taxa Selic após decorridos 360 dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento ou compensação.

Pública. O mero decurso do tempo importa custo financeiro para as empresas, que se torna mais oneroso em cenários de juros altos. Como o retorno do capital precisa superar esse custo, muitas vezes a decisão de investimento não se concretiza ou toma o rumo da verticalização para evitar a imprevisibilidade quanto à existência e ao aproveitamento dos créditos tributários. Ao internalizar processos produtivos que poderiam ser realizados por terceiros, a empresa pode contornar o problema do custo financeiro do carregamento de tributos. Contudo, a economia como um todo perde a oportunidade de desenvolver cadeias produtivas mais especializadas que, certamente, elevariam a produtividade e a qualidade dos empregos oferecidos.

Como foi visto na confrontação entre as alíquotas de PIS/Pasep nos regimes cumulativo e não cumulativo, não é necessário mais do que três elos de cadeia produtiva para que a primeira opção revele sua natureza inibitória da especialização das atividades empresariais. Além disso, a cumulatividade do ISS desincentiva um dos setores mais dinâmicos da economia global: o dos serviços industriais. A terceirização para prestadores de serviços não é uma opção vantajosa no Brasil justamente porque o tributo incidente representa custo puro. Ao priorizar um sistema solidamente fundado na não cumulatividade, a reforma tributária reverte essa lógica de modo a proporcionar o alongamento das cadeias produtivas com todas as externalidades positivas que advêm desse fenômeno.

Redução do custo do investimento

Outro reflexo relevante da adesão a um regime que afaste completamente a cumulatividade consiste na redução do custo do investimento. Se uma empresa industrial precisa adquirir maquinário, por exemplo, todos os tributos recolhidos em função da compra respectiva sofrem algum tipo de restrição quanto ao reconhecimento do crédito. Para piorar a situação, muitas vezes a abrangência da restrição depende da interpretação subjetiva das autoridades fiscais. A situação leva a uma insegurança quanto às decisões de investimento, pois comumente não se pode dimensionar exatamente qual será o custo tributário envolvido na operação.

Para citar o exemplo do ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) reconhece o crédito tributário decorrente da entrada de bens destinados ao ativo imobilizado. Contudo, o texto exclui esse direito no caso de bens “alheios à atividade do estabelecimento”. A depender do rigor que a Fazenda Estadual utiliza para definir essa baliza, o empresário pode vir a ser surpreendido por uma

negativa de creditamento, obrigando a uma reavaliação do custo do investimento realizado. Além disso, a mesma Lei Kandir não permite a apuração imediata de todo o crédito advindo da compra de bens de capital, submetendo o contribuinte a uma apuração parcelada em 48 meses.

Os detalhes de como serão reconhecidos e aproveitados os créditos tributários oriundos do desembolso com investimentos ainda não estão claros no âmbito da reforma tributária. Certamente a regulamentação posterior à aprovação final do substitutivo à PEC 45/2019 demandará um olhar atento para que o mecanismo de compensação e ressarcimento seja o mais eficiente e ágil possível, desonerando não só matérias-primas e insumos, mas também o investimento em toda a sua dimensão.

Tributação no destino

Fim da Guerra Fiscal/Guerra dos Portos

Já foi mencionado que a tributação na origem cria obstáculos para a compensação de créditos dos exportadores. Esse tipo de incidência produz outro efeito negativo sob o enfoque da alocação interna do capital. Como o poder de tributar incide em parte na produção e não inteiramente no consumo, muitos estados utilizam essa característica do ICMS para criar incentivos visando atrair empresas para seu território. A princípio, a ideia de se estimular a produção pela via da desoneração parece ser positiva, mas cria uma distorção nas decisões de investimento, além de desestimular um comportamento cooperativo entre as unidades federativas. O fenômeno

“

A terceirização para prestadores de serviços não é uma opção vantajosa no Brasil justamente porque o tributo incidente representa custo puro. Ao priorizar um sistema solidamente fundado na não cumulatividade, a reforma tributária reverte essa lógica de modo a proporcionar o alongamento das cadeias produtivas com todas as externalidades positivas que advêm desse fenômeno

”

se tornou tão evidente nas últimas décadas que recebeu a alcunha de “guerra fiscal”. O espírito de competição entre os estados se aprofundou tanto que alguns deles passaram a incentivar importações com o intuito de desenvolver seu setor portuário. Por mais meritória que possa parecer a finalidade da medida, torna-se óbvia a repercussão negativa sobre a indústria nacional localizada em outros estados. Esse aspecto da “guerra fiscal” tornou-se tão pronunciado que passou a ser conhecido como “guerra dos portos”.

Conforme se extrai da leitura do substitutivo da PEC 45/2019, a proposta dissemina por todo o texto constitucional a noção de que a cobrança dos novos tributos deve ocorrer unicamente no local onde se identifica o destino da operação comercial. Essa medida se alinha com as boas práticas internacionais, retirando a incidência tributária da produção para concentrá-la no local de consumo. A reboque dessa mudança também se desarma os estados. Como perdem capacidade de tributar a produção, igualmente perdem a capacidade de conceder incentivos, equalizando o jogo para todos os entes federativos no campo tributário. As políticas de desenvolvimento regional seriam conduzidas a partir de ferramentas menos nocivas para a economia nacional, evitando-se situações extremas como os mecanismos de estímulo às importações encontrados na “guerra dos portos”.

Revisão do viés antiexportador do atual modelo

Ao identificar-se a dificuldade de aproveitamento de créditos pelos exportadores nas operações interestaduais, nota-se que a tributação na origem contribui para um viés antiexportador. Em uma cadeia produtiva distribuída no território de duas ou mais unidades federadas, a arrecadação do ICMS é compartilhada entre entes estaduais distintos. Contudo, mesmo recebendo apenas par-

“

Ao se permitir a incorporação de serviços ao processo produtivo sem carregamento de tributos pelos diferentes elos das cadeias produtivas, certamente haverá espaço para um fluxo mais eficiente de produção, elevando a competitividade da nossa economia no mercado internacional

”

te do tributo, o estado exportador suporta integralmente a compensação ou ressarcimento dos créditos tributários acumulados pela empresa estabelecida em seu território. Em função disso, observa-se um grave desequilíbrio sistêmico que resulta em dificuldades financeiras para garantir a observância do princípio da não exportação de tributos. Afinal de contas, o estado de onde partem as exportações incorre em um ônus do crédito tributário desproporcional à sua capacidade de arrecadação já que parte dela foi apropriada pelo estado de origem.

Embora o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) tenha por função cuidar das relações fiscais entre os estados, não há normativo que confira segurança quanto à correção do desequilíbrio, fragilizando a margem de aproveitamento dos créditos de ICMS. A consequência é que empresas exportadoras podem ser estimuladas a se inserir em cadeias produtivas limitadas geograficamente pelo território de um único estado para evitar o agravamento da acumulação de créditos tributários. A integração produtiva com outras unidades federativas torna-se mais difícil de se concretizar, confirmando a inadequação da tributação na origem para uma economia que pretenda ter uma forte base exportadora.

A concentração da tributação no destino corrige essa mazela do nosso sistema tributário conforme encontra-se previsto no atual texto da reforma tributária. Por outro lado, é importante frisar que a definição de destino pode ser desafiadora, principalmente quando temos a circulação de intangíveis.

Base ampla de incidência tributária, alcançando bens e serviços

A separação da tributação sobre bens e serviços presente em nosso sistema atual também é fonte de confusão para o meio produtivo. Com o aumento da complexidade das relações entre empresas, cada vez mais tem-se tornado difícil identificar operações que reflitam transações puras de mercadorias físicas. Em muitos casos, principalmente na indústria de alta tecnologia, é impossível desassociar um bem intermediário dos aperfeiçoamentos realizados por prestadores de serviços. Fazer a cobrança do ICMS separada do ISS, como acontece hoje em dia, não faz mais o menor sentido diante do forte entrelaçamento que existe entre todos os setores da economia.

A continuidade da segregação de ambos os impostos compromete qualquer mecanismo que vise à eliminação da cumulatividade nas cadeias produtivas. A criação de um procedimento de compensação entre os dois tributos estaria comprometida desde o início, pois o ISS tem

natureza cumulativa, como se percebe do texto atual da Constituição. Considerando esse obstáculo, é mais do que bem-vinda a proposta de consolidar a base de incidência da tributação sobre o valor agregado, compreendendo tanto os bens como os serviços. É de se realçar que o fato de terem sido propostos um imposto e uma contribuição social, no que passou a ser chamado IVA dual, não quer dizer que a dicotomia entre bens e serviços sobreviverá. Ambos serão considerados na base de cálculo dos novos tributos, eliminando eventuais conflitos derivados da tentativa frustrada de distinguir mercadoria de serviço.

Um dos subprodutos dessa alteração constitucional é justamente a mitigação da cumulatividade que tanto afeta nossas empresas exportadoras. Ao se permitir a incorporação de serviços ao processo produtivo sem carregamento de tributos pelos diferentes elos das cadeias produtivas, certamente haverá espaço para um fluxo mais eficiente de produção, elevando a competitividade da nossa economia no mercado internacional.

Regramento homogêneo: preservação de regimes de aperfeiçoamento ativo

Mesmo nos sistemas não-cumulativos mais modernos as empresas estão expostas à morosidade dos procedimentos de ressarcimento ou compensação dos créditos tributários, impactando negativamente o fluxo de caixa do setor exportador. Como medida para aliviar essa carga, muitos países adotam regimes tributários que permitem às empresas adquirirem bens e serviços com suspensão de impostos desde que firmem compromisso de exportação. Trata-se dos regimes de aperfeiçoamento ativo. Normalmente, não se pode encarar essa ferramenta como uma benesse injustificada, pois a falha em honrar o compromisso impõe ao contribuinte não só a obrigação de recolher os tributos suspensos, mas também de pagar pelos acréscimos moratórios devidos. Uma referência internacional importante nesse tipo de ferramenta é o Regulamento Aduaneiro Europeu que prevê o regime denominado *Inward Processing*. Em vista da dimensão e importância da economia europeia no mercado internacional, seria um contrassenso não ter um regime similar no território brasileiro, sob pena de colocar mais uma chaga a ferir a competitividade nacional.

Em razão da necessidade de se manter a paridade de armas na competição pelo mercado externo, o Brasil adota desde a década de 1960 um regime similar ao europeu conhecido como *Drawback*. Em paralelo, o Re-

gime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (Recof) também se enquadra na categoria de regime de aperfeiçoamento ativo, embora mais voltado para indústrias de grande porte. Anualmente dezenas de bilhões de dólares em exportações são amparadas por ambos os regimes. No caso do *Drawback* suspensão, regime administrado pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex), verifica-se que mais de US\$ 71 bilhões foram exportados pelo Brasil em 2022 ao amparo desse instrumento.⁵ Graças a esses mecanismos o empresariado brasileiro não precisa conviver com apertos de caixa, que seriam mais graves no caso de produtos de ciclo longo da manufatura, caracterizados por alto nível de incorporação tecnológica.

Em homenagem ao princípio de não exportar tributos, os regimes do *Drawback* e do Recof compreendem outros dois tributos que não entram na sistemática da compensação: o Imposto de Importação (II) e o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM). Ambos incidem em momentos específicos das transações com o exterior, não havendo crédito a ser apurado pelo contribuinte. Para não representar custo que venha a ser incorporado ao preço das mercadorias destinadas ao exterior, afasta-se a carga fiscal também no âmbito do II e do AFRMM. Não é demais ressaltar que a desoneração se mostra essencial para a manutenção do equilíbrio entre o produtor nacional e o concorrente estrangeiro, tendo em vista que as jurisdições fiscais se esforçam ao máximo para eliminar a carga fiscal das exportações.

Em relação à preservação desses regimes, a reforma tributária *não precisaria atuar afirmativamente. Contudo, o espírito voltado* para remover a cumulatividade do sistema se mostra incoerente com alguns regimes cuja função exclusiva é amenizar as consequências negativas da presença do resíduo tributário. Nos casos em que o resíduo é a *única* preocupação, e não o custo financeiro decorrente do lapso temporal para aproveitamento do crédito, realmente a implementação da reforma torna o regime obsoleto e sem sentido. Mas essa visão não pode ser estendida para os casos em que apenas se objetiva o aproveitamento mais eficiente de créditos. Tendo isso em mente, é importante que não haja uma interpretação equivocada que considere os regimes de aperfeiçoamento ativo voltados para exportação incompatíveis com o novo texto constitucional. Além de não representarem benefícios fiscais, pois têm como alicerce o princípio de não exportar tributos, a extinção desses regimes levaria a uma significativa perda de competitividade das exportações brasileiras.

⁵ <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/drawback/paineis-drawback>. Acesso em: 22 de agosto de 2023.

Desse modo faz-se necessária vigilância e orientação por parte do governo para a regulamentação infraconstitucional da matéria, principalmente no que tange à elaboração da lei complementar que abordará os regimes aduaneiros especiais conforme o art. 156-A, § 5º, X, do substitutivo à PEC 45/2019.

Por outro lado, sabe-se que a reforma tributária será implementada gradualmente, e a fase de transição ainda será marcada por um resíduo tributário relevante. Em função disso, os regimes que visam remediar os efeitos negativos da impossibilidade de recuperação de créditos ainda terão uma justificativa para se manterem. Sob a perspectiva da competitividade de nossos exportadores, um olhar especial deve ser dedicado ao Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra). Sua revitalização revela-se essencial para que as cadeias produtivas nacionais possam já se posicionar no mercado internacional. A manutenção desse regime durante toda a transformação do sistema torna-se premente para os objetivos de reindustrialização do país e a retomada da competitividade.

Imunidade subjetiva

Outro aspecto ligado à tributação sobre o consumo é que existe uma distorção no que tange à imunidade subjetiva de entes estatais e entidades filantrópicas. Para contextualizar o problema, é necessário distinguir duas figuras estudadas pelo direito tributário: o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Essa distinção ocorre nos tributos indiretos, quando a pessoa que suporta o ônus econômico do pagamento não é exatamente a mesma que se torna obrigada a realizar o recolhimento à Fazenda Pública. Trata-se exatamente do caso dos tributos incidentes sobre produção e consumo a que fazemos referência neste artigo.

Embora esse seja o raciocínio geral nos tributos indiretos, o descolamento entre contribuinte de fato e contribuinte de direito apenas se torna claro nas transações realizadas internamente no país. Nas compras junto a fornecedores estabelecidos no território brasileiro, os impostos e contribuições incidentes nessa operação comercial têm como contribuinte de direito o produtor nacional. Nessa hipótese, o adquirente caracteriza-se como contribuinte de fato, pois suporta o ônus sem se responsabilizar pelo pagamento ao Fisco. Por outro lado, se a hipótese é de importação, o fornecedor estrangeiro não está ao alcance da jurisdição fiscal brasileira. Em razão disso, a legislação prevê que o importador assume o duplo papel de contribuinte de fato e de direito.

Realizada essa explicação prévia, podemos ir ao cerne da questão. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (Tema 342), a imunidade subjetiva somente se materializa para os contribuintes de direito e não para os contribuintes de fato. Qual a consequência desse entendimento para o comércio exterior? Nas compras públicas realizadas por entes federativos, que podem envolver licitações voltadas para áreas como saúde, educação, transporte, segurança, entre outros, *é mais vantajoso* do ponto de vista tributário importar do que adquirir de fornecedores nacionais. No primeiro caso, não há exigibilidade do tributo, pois o contribuinte de direito é imune. No segundo caso, o contrário ocorre, pois o contribuinte de direito será uma entidade de direito privado, incidindo sobre ele, portanto, a carga fiscal. O fornecedor nacional fica obrigado a incorporar o custo tributário ao preço final dos bens e serviços providos. A mesma lógica se aplica às entidades filantrópicas com consequências adversas para a indústria nacional, tendo em vista a forte atuação desse setor no segmento de hospitais beneficentes.

Ao se examinar o texto da reforma tributária aprovado na Câmara dos Deputados, não parece haver um dispositivo que enfrente explicitamente essa distorção no que tange às entidades filantrópicas. Contudo, em relação aos entes estatais, percebe-se que a introdução do art. 156-A, § 5º, V, “c”, item 2, encaminha uma solução cuja implementação dependerá de lei complementar. O dispositivo prevê que, conforme regulamentação posterior, o produto da tributação sobre “operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas” reverterá integralmente para o ente contratante. Nesse caso, a receita tributária não será compartilhada com as demais unidades federadas onde se situa a cadeia produtiva correspondente. Essa estratégia equivaleria a uma espécie de creditamento, o que permitiria ao ente público considerar o respectivo valor em suas próprias regras licitatórias, anulando a vantagem de preço que o produto ou serviço importado teria.

Retornando à questão das entidades filantrópicas, a falta de um tratamento específico não pode levar imediatamente à conclusão de que não haveria solução na nova mecânica constitucional. Poder-se-ia contemplar uma saída caso o contratante possa creditar-se pelos tributos pagos nas compras nacionais e considerar o respectivo ressarcimento no seu cálculo para a decisão de contratação. Em relação às entidades filantrópicas, regidas pelo direito privado, não nos parece que haveria dificuldade para a implementação dessa solução. Na falta de maior detalhamento no substitutivo da PEC 45/2019, caberia um acompanhamento do desenrolar da questão, inclusive com a proposição de normas infraconstitucionais que se façam necessárias.

CONCLUSÃO

O substitutivo da PEC 45/2019 preserva a ideia de homogeneização dos tributos incidentes nas cadeias produtivas, orientando o sistema brasileiro para a adoção de um regime não cumulativo mais alinhado às boas práticas internacionais. Embora não tenha sido possível aglutinar todos os tributos em um único imposto sobre valor agregado, preservou-se tanto no Imposto sobre Bens e Serviços (art. 156-A), de competência estadual e municipal, como na Contribuição sobre Bens e Serviços (art. 195, V), de competência federal, os fundamentos para se afastar a cumulatividade tributária. De modo a dar operacionalidade ao sistema de compensação de créditos, vital para se alcançar a máxima eficiência tributária, introduz-se a inovação do “Conselho Federativo” do art. 156-B. Trata-se de um órgão por meio do qual estados e municípios exercerão suas competências em relação ao Imposto sobre Bens e Serviços. Conforme destacado no relatório do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária, o funcionamento integrado desse colegiado visa “garantir a distribuição dos recursos conforme o princípio do destino, a unicidade da regulamentação do imposto e a ágil devolução dos créditos aos contribuintes”.

Tendo em vista a novidade desses institutos em nosso ordenamento jurídico, acreditamos que a implementação da eventual emenda constitucional será desafiadora. Por esse motivo, o próprio substitutivo estabelece regras de transição, o que significa que ainda conviveremos por algum tempo com o problema do resíduo tributário e do custo financeiro do carregamento dos créditos. Conforme o cronograma previsto na emenda aglutinativa aprovada na Câmara dos Deputados, as contribuições federais (PIS e Cofins) serão extintas em 2027. Por sua vez, os impostos dos três níveis federativos (IPI, ICMS e ISS) serão eliminados do sistema em 2033.⁶ Embora possa parecer uma espera considerável, os benefícios de longo prazo para o crescimento econômico são indisputáveis. Não só a economia brasileira será mais competitiva no mercado interno e internacional, como também veremos cadeias produtivas mais especializadas a partir de um aumento no fluxo de investimentos.

É certo que a passagem pela Câmara dos Deputados não rendeu um texto completamente aderente aos bons princípios que regem a tributação do consumo. A esse respeito, a polêmica adição do art. 19 na Emenda Aglutinativa aprovada na Câmara dos Deputados, provavel-

mente revelou-se a medida mais incompatível com os desígnios que impulsionam a reforma. Por esse dispositivo apresentado de última hora no Plenário, os estados passam a ter o poder de instituir contribuições sobre produtos primários e semielaborados até 2043. De certo modo, trata-se de uma reedição do texto original da Constituição, que permitiu até 2003 a incidência do ICMS sobre a exportação de produtos semielaborados. A justificativa para a reincidência seria a preservação de fontes de arrecadação para fundos de investimento que atualmente se encontram vinculadas a benefícios também do ICMS. Tendo em vista que a oneração alcançaria até mesmo produtos destinados à exportação, o escopo não poderia estar mais fora de propósito. Especialmente sobre esse ponto, é importante que o Senado exerça seu papel de Casa Revisora com a finalidade de adequar o texto à principiologia que norteia todo o processo da reforma.

Embora haja reparos a serem feitos, a espinha dorsal da reforma tributária proporciona ganhos de eficiência muito relevantes ao país, demandando que os atores públicos e privados envolvidos no processo se posicionem favoravelmente à continuidade de sua tramitação e posterior aprovação. Por outro lado, nota-se que a introdução da emenda constitucional está longe de ser uma panaceia para todos os desequilíbrios do nosso sistema tributário. Conforme destacado ao longo deste artigo, será de suma importância manter os olhos abertos em face da regulamentação dos novos dispositivos constitucionais. Sob esse ponto de vista, é importante acompanhar também os atos normativos complementares de modo a contribuir para que o sistema seja amigável com o investimento e que promova um comércio competitivo entre o Brasil e o mundo.

“

Embora possa parecer uma espera considerável, os benefícios de longo prazo para o crescimento econômico são indisputáveis. Não só a economia brasileira será mais competitiva no mercado interno e internacional, como também veremos cadeias produtivas mais especializadas a partir de um aumento no fluxo de investimentos

”

⁶ Ver o art. 2º da Emenda Aglutinativa da PEC 45/2019 aprovada na Câmara dos Deputados em 6 de julho de 2023. Em especial, a parte que se refere à inserção dos arts. 127 e 128 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.